

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACIÓN	11
---------------------	----

ESTUDIOS

LA EXIGIBILIDAD DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, EN VÍA DE RESPONSABILIDAD, A LOS ADMINISTRADORES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS. <i>Joaquín Álvarez Martínez.</i>	21
---	----

LA APLICACIÓN DEL IGIC EN EL SECTOR PÚBLICO. <i>Miguel Ángel Herrero Hernández.</i>	35
--	----

LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS. COMENTARIO A LOS ARTÍCULOS 120, 121, 122 Y 123 LGT. <i>José María Lago Montero.</i>	53
---	----

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LAS OPERACIONES SOCIETARIAS DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES. <i>Sonia Mauricio Subirana.</i>	85
---	----

Documentos

Resumen Científico y Conclusiones del XXIII Congreso Nacional de la Asociación Española de Asesores Fiscales.	109
---	-----

Informe de la AEDAF al Proyecto de Real Decreto por el que se modifican e introducen diversas normas tributarias y aduaneras para su adaptación a la introducción del euro.	121
---	-----

Informe de la AEDAF al Proyecto de Real Decreto por el que se modifican determinados artículos en materia de dietas, obligación de declarar, pagos a cuenta y obligaciones de información.	125
--	-----

Propuesta de la AEDAF para la unificación de la información facilitada por las entidades bancarias y cajas de ahorro a los contribuyentes.	135
--	-----

LEGISLACIÓN

Crónica legislativa

<i>Últimas disposiciones fiscales aparecidas.</i>	141
---	-----

JURISPRUDENCIA

- STS de 28 de julio de 1999. ICIO. Base imponible. Las liquidaciones practicadas por los Ayuntamientos deben de tomar como base el presupuesto de las construcciones, instalaciones y obras visado por el Colegio Profesional competente, presentado a efectos de obtener la licencia urbanística, sin perjuicio de su posible comprobación.* 159
- STS de 24 de julio de 1999. Transmisión realizada en documento privado. Prueba de la fecha. Presunción iuris et de iure y su contraste con el derecho a la prueba del art. 24 de la CE.* 163
- STS de 28 de junio de 1999. ITP y AJD. Disolución del matrimonio, con adjudicación de un bien a uno de los cónyuges y con la obligación impuesta al otro de abonar una cantidad al primero como compensación. No se puede calificar como exceso de adjudicación o compra de cuota cuando el bien es indivisible.* 167
- STS de 25 de junio de 1999. Facturas falsas. Infracción del art. 390 del Código Penal de 1995. Diferencia entre contrato simulado y falsedad documental. Requisitos.* 171
- SAN de 30 de septiembre de 1999. Representación. Necesidad de acreditación fehaciente de acuerdo con el art. 43.2 LGT.* 176
- STSJ de Cantabria de 11 de mayo de 1999. Transparencia fiscal. División de un bien entre nuda propiedad y usufructo. La imputación de la renta ha de hacerse al usufructuario que es quien percibe los beneficios económicos.* 179
- STSJ de Castilla-La Mancha de 18 de mayo de 1999. Comunidad de bienes. La notificación de liquidaciones tributarias ha de hacerse a todos los partícipes.* 181
- STSJ de Cataluña de 6 de abril de 1999. IIVTNU. Los valores catastrales no pueden tener eficacia retroactiva.* 183
- STSJ de Extremadura de 10 de junio de 1999. La incorporación de un documento privado, en el que se contiene la transmisión de una finca, a una demanda presentada ante la jurisdicción civil supone la incorporación de dicho documento a un registro público.* 185
- STSJ de Extremadura de 17 de marzo de 1999. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. En la transmisión de un vehículo no puede considerarse sujeto pasivo del impuesto a quien figura como titular del permiso de circulación una vez realizada la transacción y puesta en conocimiento de Tráfico.* 187
- STSJ de Galicia de 5 de marzo de 1999. ISD. Presunción de transmisión lucrativa. La Administración debe probar que se han realizado los hechos y presupuesto base de la presunción establecida en el art. 4 LISD.* 188

<i>STSJ de La Rioja de 26 de abril de 1999. Procedimiento Económico-Administrativo. Suspensión sin garantías. La inadmisión sólo puede dictarse cuando se den los supuestos tasados del art. 76.6 RPEA.</i>	191
<i>STSJ de Navarra de 7 de mayo de 1999. IRPF. Actividad empresarial. Atribución de los rendimientos a ambos cónyuges aunque sólo uno de ellos sea titular de la actividad. Prueba.</i>	194
<i>RDGRN de 22 de julio de 1999. Registro Mercantil. Puesto que no existe obligación de depositar las cuentas para las sociedades personalistas en que alguno de sus socios colectivos sea una persona física, resulta inaplicable el régimen sancionador establecido para el caso de inobservancia de este requisito, no siendo procedente el cierre registral por la falta de presentación de las cuentas anuales.</i>	196

UNIÓN EUROPEA

Selección y comentario de Jurisprudencia.
Coordinación: Luis Docavo Alberti.

<i>STJCE de 17 de diciembre de 1998. Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Acciones no cotizadas en bolsa.</i>	203
<i>STJCE de 3 de diciembre de 1998. Arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. Derecho a la opción por la tributación. Derogación con la opción con carácter retroactivo. Corresponde al Juez Nacional apreciar si la medida viola los principios de protección de la confianza legítima o de seguridad jurídica, si luego restablece la exención.</i>	206
<i>STJCE de 12 de noviembre de 1998. Acta de adhesión del Reino de Suecia. Exenciones. Prestaciones de servicios de autores, artistas e intérpretes de obras de arte. Incompetencia del Tribunal de Justicia.</i>	211
<i>STJCE de 12 de noviembre de 1998. IVA. Exenciones. Organismos sin fin lucrativo que persiguen objetivos de naturaleza sindical. No están exentos si no tienen por fin defender los intereses colectivos de sus miembros, aunque no tengan fin lucrativo.</i>	214
<i>STJCE de 27 de octubre de 1998. Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Fusión de sociedades. Absorción por una sociedad que posea ya la totalidad de los títulos de las sociedades absorbidas. Compatibilidad de este impuesto con otro de transmisiones patrimoniales.</i>	217
<i>STJCE de 24 de septiembre de 1998. Impuesto que grava el consumo de labores de tabaco. Tabacos de fumar. Concepto. Responsabilidad extracontractual de un Estado cuando el derecho nacional no es adaptado correctamente.</i>	220

**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

**LA EXIGIBILIDAD DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, EN
VÍA DE RESPONSABILIDAD, A LOS ADMINISTRADORES DE
LAS PERSONAS JURÍDICAS**

(UNA REFLEXIÓN ACERCA DEL ART. 40.1, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LGT)

Joaquín Álvarez Martínez

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza*

CONTENIDO

- 1. INTRODUCCION**
- 2. EXAMEN DE LA SITUACION CON ANTERIORIDAD A LA LEY 25/1995,
DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LGT**
- 3. EXAMEN DE LA SITUACION CON POSTERIORIDAD A LA LEY 25/1995,
DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LGT**
- 4. CONCLUSION FINAL**

1. INTRODUCCION

No es necesario llevar a cabo profundas reflexiones para poder afirmar, sin temor a equivocarse, que el estudio y análisis de la responsabilidad tributaria a la que se encuentran sometidos los administradores de las personas jurídicas constituye una de las materias a las que la doctrina tributarista ha prestado, desde antaño, una especial atención. Este hecho, de fácil constatación a tenor de las numerosas obras y artículos publicados al respecto, se explica no sólo por la propia importancia e interés del tema en cuestión, sino también, y especialmente, por los muchos problemas que el mismo plantea y suscita.

En este sentido son bien conocidas las continuas discusiones que han surgido en torno a la previsión contenida en el artículo 40.1 de la LGT: la concreción de la naturaleza ju-

E S T U D I O S

rídica de los diversos supuestos de responsabilidad contemplados en dicho precepto, la determinación de las circunstancias necesarias en cada caso para su nacimiento y su diferenciación con otras hipótesis de responsabilidad previstas en la propia LGT han sido, por citar los más relevantes, algunos de los puntos de debate nacidos al amparo de la referida disposición legal. Y entre ellos se encuentra también, evidentemente, el que da título al presente trabajo, esto es, el referente a la posibilidad de exigir a los citados órganos directivos, en su calidad de responsables, el importe de las sanciones impuestas a las personas jurídicas como consecuencia de la comisión de las correspondientes infracciones tributarias, cuestión que, a mayor abundamiento, ha visto renovado su interés tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT, pues no en vano dicha Ley, si bien no alteró el contenido del precepto arriba mencionado, sí recogió una previsión específica en materia de responsabilidad que, por incidir en el punto relativo a su extensión, podía afectar directamente -y así lo ha entendido, como veremos, un sector de nuestros Tribunales- al tema aquí debatido.

Por consiguiente, y a los efectos de lograr la mayor claridad expositiva, hemos entendido conveniente examinar el problema al que dedicaremos las siguientes páginas diferenciando dos periodos distintos, el anterior y el posterior a la citada Ley 25/1995, analizando en cada uno de ellos los diversos argumentos que han servido de base, bien a la doctrina, bien a la jurisprudencia, para pronunciarse al respecto del mismo. Hecho esto, y a la vista de las conclusiones que alcancemos, procederemos a formular nuestra propia opinión en este punto, indicando además, en su caso, las posibles reformas legislativas que, a nuestro juicio, sería conveniente acometer en la materia.

2. EXAMEN DE LA SITUACION CON ANTERIORIDAD A LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LGT

Originariamente, el artículo 40 de la LGT no se preocupó de efectuar alusión alguna al tema que nos ocupa, limitándose a establecer en su seno, como única hipótesis de responsabilidad tributaria, la relativa a los liquidadores, interventores y síndicos de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general. Sería en concreto la Ley 60/1969, de 30 de junio, la que vino a introducir con carácter novedoso, en el desde entonces apartado primero de dicho artículo, una mención en este sentido al establecer que "Serán responsables subsidiariamente de las infracciones simples, de omisión y de defraudación cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones".

Como bien puede deducirse a la vista del precepto transcrito, no parece que en el instante temporal en el que ahora nos situamos existieran excesivas dudas en lo que concierne al problema aquí debatido, pues al margen de cualquier consideración que pudiera hacerse al respecto, resulta innegable que el texto legal entonces en vigor dejaba claras sus inten-

Joaquín Álvarez Martínez

ciones al atribuir a los administradores de las personas jurídicas, con carácter subsidiario y siempre que concurrieran las circunstancias arriba previstas, la responsabilidad referente a las consecuencias patrimoniales ligadas a las infracciones en cuestión, si bien limitándola exclusivamente al aspecto que ahora nos interesa, esto es, a las sanciones derivadas de las mismas¹.

Dicho precepto conservaría su eficacia, en los términos ya examinados, durante un periodo aproximado de quince años, siendo la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la LGT, la que, apartándose en cierto modo del texto previsto inicialmente en fase de Proyecto -el cual era, por lo demás, prácticamente idéntico al introducido en 1969-², vino a modificar el contenido de aquél, estableciendo el hoy todavía vigente en este punto, a cuyo tenor: "Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones"³.

Siendo el ahora descrito el panorama normativo existente en esos momentos en relación al problema que nos concierne parece en principio evidente, pese a la más que defectuosa redacción del mencionado precepto⁴, que no existía obstáculo legal alguno para continuar exigiendo a los administradores de las personas jurídicas, en vía de responsabilidad, las sanciones impuestas a éstas, en la medida en que ningún otro artículo de la propia LGT se oponía a dicho proceder⁵. Ciertamente es que en esta época la opinión doctrinal unánime acer-

¹ De ello se ha hecho eco tanto el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en su Sentencia de 13 de julio de 1998 (Fundamento Jurídico 3º), como el TEAC en sus Resoluciones de 3 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 5º) y de 22 de febrero de 1995 (Fundamento Jurídico 4º).

² Así, la redacción que este precepto presentaba en sede de dicho Proyecto de Ley (anteriormente denominado "de represión del fraude fiscal") era la que sigue: "Serán responsables subsidiariamente de las infracciones cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones".

³ En concreto, la redacción transcrita tiene su origen en la enmienda número 175 formulada al citado Proyecto de Ley por el Grupo parlamentario Socialista en el Senado, la cual sería admitida y recogida con posterioridad en el texto definitivo de la referida Ley 10/1985.

⁴ Ya que, como bien han puesto de relieve PEREZ ROYO [*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, p. 297 (nota 416)] y DE LA HUCHA CELADOR ["Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", C.T., nº 63 (1992), p. 60 (nota 58)], en el caso de las infracciones simples dicho precepto debería indicar que los administradores son responsables de las "sanciones pecuniarias" derivadas de la comisión de tales infracciones.

⁵ Y ello aunque quisiera entenderse, como bien ha señalado PALAO TABOADA ["Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)", E.F., nº 158 (1996), p. 6], que el artículo 37.1 de la LGT pretendía regular el punto relativo a la extensión de la responsabilidad al declarar que los responsables lo eran "de la deuda tributaria", puesto que, aun de admitirse tal conclusión, la interpretación de la expresión "deuda tributaria" de acuerdo con lo previsto en el artículo 58 de aquella Ley permitiría seguir manteniendo la tesis de que la responsabilidad de los administradores abarcaba incluso a las sanciones.

E S T U D I O S

ca de la cuestión de la extensión de la responsabilidad tributaria entendía, con base en el principio de personalidad de la pena, que la deuda exigida al responsable en ningún caso debía incluir las sanciones que se hubieran impuesto al deudor principal como consecuencia de la personal y exclusiva actuación ilícita de éste⁶; mas dicha conclusión -con la que coincidimos plenamente, pues carece de todo sentido exigir al responsable una sanción derivada de una infracción en la que nada ha tenido que ver- no resulta aplicable en el supuesto sometido a nuestra consideración, al ser obvio que el presupuesto de hecho de la responsabilidad prevista en la norma arriba transcrita describe determinadas conductas de los administradores que revelan, sin lugar a dudas, su participación en la infracción tributaria cometida⁷.

Pese a ello, un amplio núcleo de autores entendió que ni siquiera en los casos en que el responsable lo fuera por razón de sus propios actos u omisiones ilícitas podían serle exigidas a éste las correspondientes sanciones a través del mecanismo de la responsabilidad. En este sentido se manifestó ya en 1970 CALVO ORTEGA, quien afirmaba al respecto que la infracción cometida por el responsable (o aquélla en la que él interviniese) debía ser sancionada de forma autónoma e independiente, esto es, al margen del juego de la responsabilidad⁸ y atendiendo en exclusiva a su condición de sujeto infractor, tesis que ha sido mantenida con posterioridad por un relevante sector de nuestra doctrina⁹.

No obstante, como acertadamente se ha indicado, la tesis expuesta tropezaba -y sigue tropezando en el momento actual tras la reforma operada en la LGT por la Ley 25/1995, de

⁶ En este sentido se manifestaban BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH (*Derecho Financiero. Volumen II*, Librería Compás, Alicante, 1989, p. 107) y DE LA HUCHA CELADOR ["Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", op. cit., p. 61 (nota 65)], autor este último que recuerda que la opinión expuesta en el texto ya se mantuvo durante la vigencia del RGR de 14 de noviembre de 1968 aun cuando dicha norma reglamentaria no contenía ninguna previsión en este punto.

⁷ A este respecto conviene recordar que nuestros Tribunales han insistido reiteradamente en el hecho de que la exigencia de la responsabilidad que estamos examinando requiere que exista un *nexo causal* entre la actitud o comportamiento del administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte de la persona jurídica, pudiendo citarse como ejemplos las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1992 (Fundamento Jurídico 3º), de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 1998 (Fundamento Jurídico 2º) y del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 7 de octubre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º), así como las Resoluciones del TEAC de 15 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 6º), 3 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 1º), 15 de abril de 1998 (Fundamento Jurídico 1º), 10 de julio de 1996 (Fundamentos Jurídicos 2º y 3º), 10 de enero de 1996 (Fundamento Jurídico 4º), 6 de septiembre de 1995 (Fundamento Jurídico 4º) y 1 de marzo de 1995 (Fundamento Jurídico 3º).

⁸ CALVO ORTEGA, R.: "La responsabilidad tributaria subsidiaria", H.P.E., nº 10 (1971), p. 140 y nota 24 y "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", H.P.E., nº 5 (1970), p. 59.

⁹ En el que cabe destacar a CLAVIJO HERNANDEZ, F.: *Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal*, Informes, I.E.E., Madrid, 1984, p. 15; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 162 y 190; ESCRIBANO LOPEZ, F.: "Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria", Q.F., nº 13 (1995), p. 10; CHECA GONZALEZ, C.: "Los responsables tributarios" en la obra colectiva *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 149 y PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, p. 23.

20 de julio- con un obstáculo insalvable representado por la configuración que la citada Ley General efectúa del sistema de infracciones y sanciones tributarias, en el cual no se incluye a los responsables (aunque sí a las personas jurídicas) como posibles sujetos infractores *autónomos* en la enumeración que de los mismos se realiza en el artículo 77.3 de dicha Ley¹⁰. Es más, como bien advierte DE LA HUCHA CELADOR¹¹, la única medida sancionadora que la LGT ha contemplado acerca de las personas que, distintas del sujeto pasivo o del retenedor, colaboran en la comisión de infracciones tributarias es, precisamente y salvo algunas puntuales excepciones¹², su consideración como responsables tributarios¹³, opción legislativa que, ciertamente, puede entenderse discutible y hasta criticarse, pero que fue -y es todavía- la elegida por nuestro ordenamiento tributario a la vista de preceptos como el examinado en estas páginas o el 38 de la Ley arriba mencionada.

Ante tal circunstancia, no resulta extraño que tanto la jurisprudencia¹⁴ como un sector mayoritario de la doctrina¹⁵ entendieran que la responsabilidad contemplada en el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT en relación a los administradores de las personas jurídicas extiende su ámbito a las sanciones tributarias. En esta línea resulta especialmente esclarecedora la opinión expuesta por PEREZ ROYO cuando afirma, al respecto del precepto en cuestión, que "mientras en el caso de las infracciones simples la responsabilidad que-

¹⁰ DE LA HUCHA CELADOR, F.: "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", op. cit., p. 61; PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 99; HERRERA MOLINA, P.M.: "Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", E.F., nº 152 (1995), p. 17.

¹¹ DE LA HUCHA CELADOR, F.: "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", op. cit., p. 61.

¹² En concreto, las únicas disposiciones de la LGT que, presentando un contenido sancionador, afectan al responsable son las previstas en sus artículos 78.1 y 82.3, pues mientras que el primero de tales preceptos permite entender que aquél puede llevar a cabo determinados tipos de infracciones simples, el segundo toma en cuenta, en los casos de infracciones graves, la posible conformidad del mismo a los efectos de reducir el importe de la sanción en un 30 por 100. Sobre las referidas previsiones resultan de interés las consideraciones efectuadas por ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, p. 188.

¹³ De ello fue consciente incluso el propio CALVO ORTEGA ["La responsabilidad tributaria subsidiaria", op. cit., p. 160-161 y "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", op. cit., p. 59 (nota 67)], autor que señaló en su momento que la regla general de la imposición de una sanción independiente o autónoma (esto es, exigida al margen de la responsabilidad) al responsable que hubiese intervenido en la comisión de una infracción debía entenderse excepcionada en los supuestos previstos en los artículos 38 de la LGT (causación o colaboración en una infracción tributaria) y 40.1 de la misma norma legal (administradores de las personas jurídicas cuya actuación diera lugar a la correspondiente infracción).

¹⁴ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 7 de octubre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º), 13 de julio de 1998 (Fundamento Jurídico 4º) y 28 de junio de 1995 (Fundamento Jurídico 2º), así como las Resoluciones del TEAC de 3 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 1º), 15 de abril de 1998 (Fundamento Jurídico 1º), 22 de noviembre de 1996 (Fundamento Jurídico 5º), 5 de junio de 1996 (Fundamento Jurídico 5º), 21 de febrero de 1996 (Fundamento Jurídico 7º), 10 de enero de 1996 (Fundamento Jurídico 4º), 19 de abril de 1995 (Fundamentos Jurídicos 3º y 5º), 1 de marzo de 1995 (Fundamento Jurídico 3º) y 1 de febrero de 1995 (Fundamento Jurídico 3º).

E S T U D I O S

da lógicamente reducida a las sanciones, en el caso de las infracciones graves la indicada responsabilidad abarca «la totalidad de la deuda tributaria», totalidad en la que “hay que incluir las sanciones. No tanto en función de la interpretación literal del concepto «deuda tributaria», cuanto en razón del *propio presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad*”¹⁶.

De este modo la conclusión expuesta quedaba justificada desde la perspectiva del principio de personalidad de la pena -el cual aparece recogido, con carácter general para toda la esfera sancionadora administrativa, en el artículo 130.1 de la LRJAPyPAC¹⁷- y cuya aplicabilidad en el orden tributario fue expresamente reconocida por el Tribunal Constitucional¹⁸- y del principio de proporcionalidad -contemplado de forma genérica en el artículo 131.3 de la citada Ley¹⁹-. Así lo estimó RUFIAN LIZANA, autora para la cual la exigencia al administrador de las sanciones impuestas a la persona jurídica no significaba que la Ley no hubiera seguido el principio personalista de la pena; “por el contrario -afirmaba-, si al responsable se le extiende

¹⁵ PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 297; ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 199; DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria”, op. cit., p. 61; RUFIAN LIZANA, D.Mª.: “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones tributarias cometidas por éstas”, *Impuestos*, Tomo I (1987), p. 643; ESPINOSA LOPEZ, F.: “Derechos, obligaciones y responsabilidades de los administradores de las sociedades anónimas”, *R.T.T.*, nº 15 (1991), p. 20-21.

¹⁶ PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 297-298.

¹⁷ Cuyo texto literal es el siguiente: “Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia”. Por su parte, tanto la doctrina (por todos, ESCRIBANO LOPEZ, F.: “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, op. cit., p. 9 y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, op. cit, p. 161) como la jurisprudencia [por todas, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º)] han entendido que el referido principio subyace asimismo en el artículo 25.1 de la Constitución, a cuyo tenor: “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”.

¹⁸ Así, el mencionado Tribunal, tras afirmar en su ya famosa Sentencia de 8 de junio de 1981 (Fundamento Jurídico 2º) “que 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”, vino a concluir con toda rotundidad, en el Fundamento Jurídico 4º de su Sentencia de 12 de mayo de 1994, que “Entre los principios informadores del orden penal se encuentra el *principio de personalidad de la pena*, protegido por el artículo 25.1 de la Norma Fundamental (STC 254/1988, Fundamento Jurídico 5º), también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción (STC 219/1988, Fundamento Jurídico 3º) *denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador*”. Junto a las Sentencias transcritas, la aplicabilidad de los principios propios del Derecho penal al campo de las infracciones tributarias ha sido reconocida igualmente por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º) y por las Resoluciones del TEAC de 15 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 2º) y de 17 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 2º).

¹⁹ Indica el precepto en cuestión que “En la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada (...)”. Al igual que sucedía con el principio de personalidad de la pena, también el de proporcionalidad ha sido puesto en conexión por la doctrina (por todos, ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 111) con el artículo 25.1 de la Constitución, cuyo contenido aparece transcrito en la nota 17 del presente trabajo.

la sanción es por un ilícito propio y a él imputable, por lo que quedan perfectamente salvaguardadas en este sentido las garantías constitucionales"²⁰. Y lo mismo cabe decir en relación con el principio de proporcionalidad, en la medida en que, como indicó ZORNOZA PEREZ, el objeto de la responsabilidad -con la inclusión de las correspondientes sanciones tributarias- se encuentra directamente conectado con el presupuesto del que trae causa²¹.

Sea como fuere lo cierto es que la tesis arriba apuntada se vio corroborada en la práctica a través de una doble vía: en primer lugar, y desde la perspectiva estrictamente administrativa, con ocasión del Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990, en cuyo punto 2º se abordaba la cuestión aquí debatida mostrándose decididamente a favor de la inclusión de las sanciones en el ámbito de la responsabilidad que venimos examinando²²; y en segundo lugar, y ya desde el punto de vista normativo -lo que obviamente resulta de mayor importancia-, por el RGR de 20 de diciembre de 1990, cuyo artículo 14.3 vino a proclamar, en su párrafo segundo, que "La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, *salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria*".

Evidentemente, el hecho de que una previsión de tal calado viniera a recogerse en un texto positivo de carácter reglamentario resultaba, sin duda, censurable; ahora bien, no debe ignorarse por ello la gran trascendencia que tuvo la plasmación de la referida previsión en el seno del ordenamiento jurídico-tributario -en especial si se tiene en cuenta el sepulcral silencio que, en relación a esta cuestión, guardaban tanto el RGR de 14 de noviembre de 1968 como la propia LGT²³-, pues de este modo se confirmaba, con carácter general, la posibilidad de exigir el importe de las sanciones a todos aquellos responsables subsidiarios que lo fueran -como los administradores a los que alude el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT- por causa de su participación en la comisión de una infracción, solución ésta que, en lo que concierne específicamente a este último precepto, era, en definitiva, la más acorde con el *iter* seguido por el mismo durante la tramitación parlamentaria de la ya mencionada Ley 10/1985²⁴.

²⁰ RUFIAN LIZANA, D.Mª.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones tributarias cometidas por éstas", op. cit., p. 642-643.

²¹ ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 199.

²² El citado Informe puede consultarse en la Revista Impuestos, Tomo I (1991), p. 434 y ss.²³ Salvo que, como ya se ha señalado, quiera considerarse que la LGT afrontaba este punto al proclamar, en su artículo 37.1, que los responsables lo eran "de la deuda tributaria". A este respecto véanse las consideraciones efectuadas en la nota 5 del presente trabajo.

²⁴ En este sentido, y como ya ha quedado indicado en las notas 2 y 3 del presente trabajo, el Proyecto de Ley que, con posterioridad, daría origen a la Ley citada en el texto limitaba inicialmente la extensión de la responsabilidad de los administradores a las sanciones que, como consecuencia de la comisión de infracciones tributarias, se impusieran a las respectivas personas jurídicas. No obstante, dicha previsión sería modificada, como es sabido, en el trámite de enmiendas en el Senado (enmienda nº 175 formulada por el Grupo parlamentario Socialista), sustituyéndose la redacción primigenia por la que se incluyó en el texto definitivo de la referida Ley, modificación cuya justificación se buscó -y así se hizo constar expresamente en la citada enmienda- en la necesidad de ampliar la responsabilidad de los susodichos administradores cuando su actuación especialmente negligente diese lugar a una infracción, en cuyo caso deberían responder "no sólo de la infracción, sino de la totalidad de la deuda tributaria", lo que significaba admitir de forma rotunda que el importe de las sanciones seguía incluido en el ámbito de la responsabilidad en cuestión.

E S T U D I O S

3. EXAMEN DE LA SITUACION CON POSTERIORIDAD A LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LGT

Como ya dejamos apuntado en la introducción, el panorama legislativo existente en relación al problema que nos ocupa no experimentaría variación alguna hasta una década más tarde, siendo la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT, la que, pese a dejar intacto el tenor literal del artículo 40.1 de la misma, vino a introducir en su seno una previsión normativa íntima y directamente relacionada con la extensión objetiva de la responsabilidad. En concreto, dicha previsión quedó plasmada en el artículo 37.3 de la referida Ley, cuyo párrafo primero reza, en la actualidad, del siguiente modo: "La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, *con excepción de las sanciones*".

Pues bien, como indicamos asimismo en su momento, ha sido precisamente el inciso final del precepto arriba transcrito el que ha venido a reavivar el debate relativo a la posibilidad de exigir a los administradores de las personas jurídicas, en su papel de responsables, el importe de las sanciones impuestas a las mismas por la comisión de las correspondientes infracciones tributarias, polémica en la que tanto la doctrina como la jurisprudencia han participado activamente, habiéndose ya dictado incluso algún pronunciamiento por parte de nuestro Tribunal Supremo²⁵ que, sin llegar a centrar esta cuestión en torno a los dos preceptos específicos que nos interesan, resulta a nuestro juicio de indudable interés si se tiene en cuenta que en el mismo se afronta un problema muy similar al aquí debatido pero ceñido al marco de los artículos 37.3 y 38 de la LGT, precepto este último respecto del cual el artículo 40.1, párrafo primero, de esta misma Ley mantiene, como han indicado PEREZ ROYO y ZORNOZA PEREZ²⁶, una relación de especialidad.

Y en este estado de cosas cabe señalar que dos han sido las tesis que se han defendido al respecto: la primera, entender que la nueva redacción del artículo 37.3 de la LGT ha venido a derogar de forma tácita en este punto el contenido del párrafo primero del artículo 40.1 de dicha Ley, por lo que en ningún caso podrán exigirse a los administradores de las personas jurídicas las sanciones impuestas a estas últimas; y la segunda, estimar que no existe conflicto alguno entre tales preceptos y que resulta posible efectuar una interpretación conjunta y armónica de ambos a la luz del principio de personalidad de la pena o sanción, por lo que la mencionada derogación tácita no existiría manteniéndose intacta, en consecuencia, la posibilidad de seguir exigiendo a los referidos órganos directivos, en vía de responsabilidad, las susodichas sanciones.

²⁵ Nos referimos a la Sentencia de 30 de enero de 1999.

²⁶ Por todos, PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 297; ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 197.

Frente a la tesis favorable a la derogación tácita -mantenida por algunos de nuestros Tribunales²⁷-, el TEAC ha esgrimido, en diversas Resoluciones, una serie de razones que, a su juicio, permitirían sostener la opinión contraria²⁸. Y entre ellas se encuentran, por citar las más significativas, las siguientes: a) que la Ley 25/1995 dejó subsistente el artículo 40.1 de la LGT; b) que este precepto es específico y singular respecto del artículo 37 de la misma Ley, de carácter general; c) que de entenderse que se ha producido la mencionada derogación sobraría la primera frase del artículo 40.1 en la medida que en ella se señala que en las infracciones simples tan sólo se responde de las sanciones; y d) que la interpretación que debe proporcionarse a la expresión "totalidad de la deuda tributaria", en los supuestos de infracciones graves, debe integrarse con la única que, como acaba de apuntarse, puede darse a la primera frase del precepto y con la naturaleza de los condicionantes que se establecen para que opere la responsabilidad. De esta manera, el referido Tribunal vino a situarse en paralelo con la interpretación administrativa dada en relación a este problema, plasmada en la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995 y en la que se recogen la mayoría de los razones o argumentos que acaban de ser expuestos²⁹.

Por nuestra parte opinamos, siguiendo las observaciones efectuadas en este tema por CAYON GALIARDO³⁰ y GONZALEZ ORTIZ³¹, que de estimarse que en verdad existe una auténtica confrontación entre lo dispuesto en los artículos 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la

²⁷ En esta línea resulta especialmente destacable la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 13 de julio de 1998, cuyo Fundamento Jurídico 5º afirma que "Por último, difícilmente se compadece la exigencia de responsabilidad por las sanciones a los administradores, establecida por los preceptos reseñados, teniendo en cuenta la nueva redacción dada al artículo 37.3 de la LGT por la Ley 25/1995, según el cual puede responsabilizarse de la deuda tributaria no sólo a los sujetos pasivos o deudores principales, sino también a otras personas, solidaria o subsidiariamente, y ello porque el número 3 establece que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, *con excepción de las sanciones*, lo que supondría la exoneración de responsabilidad respecto de las mismas". Por su parte, esta misma idea sostiene el Tribunal Supremo en su ya citada Sentencia de 30 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 5º), si bien en relación al supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en el artículo 38 de la LGT.

²⁸ Resoluciones del citado Tribunal de 15 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 7º), 3 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 10º), 9 de septiembre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º), 28 de abril de 1998 (Fundamento Jurídico 2º) y 12 de febrero de 1998 (Fundamento Jurídico 4º).

²⁹ Así, en el apartado relativo a los responsables subsidiarios y, dentro del mismo, en el punto concerniente a las sanciones, indica la referida Instrucción que como excepción al principio informador contenido en el artículo 37.3 de la LGT "hay que señalar que sí se extenderá a las sanciones impuestas al deudor principal la responsabilidad subsidiaria que se impone en virtud del párrafo primero del apartado 1 y del apartado 2 del artículo 40 de dicha Ley, y cuya redacción el legislador ha querido mantener, no obstante la modificación introducida en el artículo 37 de la misma Ley, por lo que hemos de entender que su contenido permanece vigente por razones de pura lógica legislativa, ya que, de otro modo, si extendemos el principio general de exclusión de las sanciones establecido en el artículo 37 de la Ley General Tributaria a estos supuestos, el señalado artículo 40 prácticamente quedaría vacío de contenido, lo cual no ha sido propósito del legislador pues, de otro modo, no habría dejado intacta la redacción del mismo". El texto íntegro de dicha Instrucción puede consultarse en la Revista Carta Tributaria (Documentación), nº 239 (1996), p. 155 y ss.

³⁰ CAYON GALIARDO, A.: "Presentación" al nº 46 (1999) de la R.T.T., p. 13-14.

³¹ GONZALEZ ORTIZ, D.: "Responsabilidad tributaria y sanciones", R.J.Tr., nº 5 (1999), p. 27-28.

E S T U D I O S

LGT en lo que concierne a la posible exigibilidad o no de las sanciones a los administradores, no pueden ser aceptados los argumentos del TEAC, pues lo contrario -la admisión de los mismos- supondría desconocer -y reducir a la nada- la eficacia de la institución jurídica de la derogación tácita. En este sentido, es sabido que resulta de esencia en este tipo de derogación que el precepto que se deroga continúe plasmado en un texto normativo; y lo mismo cabe decir en lo referente a la posible inoperancia de los preceptos -o parte de ellos- así derogados, pues éste no es sino el efecto necesario que provoca toda derogación de esta naturaleza. Por otra parte, la pretendida especialidad del artículo 40.1 tampoco es argumento que pueda predicarse sin más, esto es, al margen de lo que prevea la norma general -y posterior- con la que entra en conflicto, pues ello provocaría la definitiva inoperatividad de la institución mencionada dado que siempre cabría alegar que el precepto hasta entonces vigente contiene un mandato singular o específico respecto a lo previsto en el nueva normativa.

No obstante, y pese a ello, lo cierto es que algunos de los argumentos a los que acabamos de hacer mención -singularmente, el de que la Ley 25/1995 no modificó el texto del artículo 40.1³²-, así como algún otro que no ha sido citado -en especial, la inexistencia de una sanción independiente o autónoma prevista en relación a los administradores de las personas jurídicas- nos hacen dudar realmente de la existencia de una colisión entre los tantas veces mencionados artículos 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la LGT, duda, sin embargo, a cuya creación no parece en principio contribuir -más bien todo lo contrario- el examen de la tramitación legislativa seguida por el artículo 37.3 en el seno de la Ley 25/1995.

En este sentido debe recordarse cómo la redacción inicial que presentaba tal precepto en el Proyecto de Ley era el siguiente: "La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones pecuniarias, *salvo precepto legal en contrario*", texto éste que, sin entrar en otras consideraciones al respecto, se vería modificado, en lo que a nosotros interesa, con ocasión del Dictamen emitido por la Comisión de Economía, Hacienda y Comercio, tras el cual el artículo 37.3 quedaría redactado en los términos en que finalmente sería aprobado, al haberse suprimido en dicho trámite su inciso final (*salvo precepto legal en contrario*). Ello da pie a pensar -afirma CAYON GALIARDO- que "tal supresión puede desvelar la intención de la Ley de no salvar de la nueva modificación ninguno de los supuestos (de responsabilidad se entiende) con-

³² Lo cual no parece tener excesivo sentido si en verdad la intención del legislador era la de proscribir, con carácter general, la posibilidad de que a los responsables pudiera exigírseles el importe de las sanciones tributarias. Por otra parte, tampoco parece demasiado consecuente el hecho de que un precepto como el artículo 37.3 de la LGT, que pretende regular el mecanismo de la responsabilidad en cuanto garantía de la deuda tributaria, derogue el inciso inicial -la primera frase- del artículo 40.1 de dicha Ley relativo a las infracciones simples, pues en este supuesto ni siquiera existe deuda tributaria, por lo que, como con acierto han indicado SANCHEZ GALIANA ("El responsable", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, p. 664), ARIAS ABELLAN ("Artículo 37", en *La reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 56), PEREZ ROYO (*Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed., Civitas, Madrid, 1999, p. 153) o MAZORRA MANRIQUE DE LARA (*Los responsables tributarios*, op. cit., p. 123) no puede técnicamente ser tildado como de responsabilidad tributaria.

templados anteriormente”³³. Empero, estimamos que no era ésta, sino otra bien distinta, la intención perseguida por el legislador al eliminar el referido inciso, lo cual, como de inmediato se verá, resulta decisivo a la hora de dar una opinión acerca del problema que nos ocupa.

En efecto, si se continúa el examen de la tramitación legislativa de la Ley 25/1995 y se acude para ello al Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones) se observa que la supresión arriba citada -sugerida por CAZORLA PRIETO (Letrado de las Cortes Generales adscrito a la referida Comisión)- se justificaba en el hecho de que el inciso suprimido no era constitucionalmente claro, dado que ninguna norma puede romper el principio de personalidad o culpabilidad de la infracción penal o tributaria y de la sanción correlativa³⁴. Y si esto es así, si el objetivo que en definitiva se perseguía al hacer desaparecer dicho inciso del texto del Proyecto de Ley era lograr el adecuado respeto de los principios citados, estimamos que es posible efectuar una interpretación conjunta de los artículos 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la LGT que revela la inexistencia de un conflicto entre ambos.

En esta línea compartimos plenamente la acertada observación efectuada por GONZALEZ ORTIZ cuando señala que el artículo 37.3 debe interpretarse en el sentido de que el mismo *no prohíbe en cualquier caso* la extensión de la responsabilidad sobre las sanciones a quien no es formalmente calificado como infractor, sino que lo que pretende es *impedir exclusivamente* que un tercero garantice el pago de las sanciones impuestas al sujeto infractor cuando dicho tercero no haya participado materialmente en la realización de la correspondiente infracción³⁵. Por lo tanto, y de acuerdo con lo anterior, cabe admitir la existencia -y eficacia- de preceptos -como el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT- que permiten extender las consecuencias de la infracción (las sanciones) al conjunto de personas que hayan intervenido en la comisión de la misma, posibilidad que resulta plenamente acorde con el principio de personalidad de la pena al que antes nos referíamos, el cual, como ha puesto de manifiesto GUERRA REGUERA, “debe implantarse a todos sus efectos en este ámbito, y no sólo para liberar del castigo a quien nada tenga que ver con la infracción, (sino) también para castigar eficazmente a todos aquellos que tengan que ver”³⁶.

³³ CAYON GALIARDO, A.: “Presentación”, op. cit., p. 14. Dicha posibilidad es también apuntada por PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 98), si bien ambos autores la desechan en último extremo.

³⁴ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones) nº 487/V Legislatura.

³⁵ GONZALEZ ORTIZ, D.: “Responsabilidad tributaria y sanciones”, op. cit., p. 28. Idéntica opinión mantienen en este punto PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 100), PALAO TABOADA (“Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)”, op. cit., p. 10) y CARBAJO VASCO [“La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT”, C.T., nº 76 (1995), p. 67-68].

³⁶ GUERRA REGUERA, M.: “Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria”, Tr.F., nº 105 (1999), p. 49. Dicha opinión ha tenido su reflejo en el jurisprudencia, existiendo diversos pronunciamientos que reconocen la vigencia del principio de personalidad en el sentido apuntado en el texto como, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 5º) y del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 (Fundamento Jurídico 5º) o la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996 (Fundamento Jurídico 5º).

E S T U D I O S

De esta manera, y a tenor de las conclusiones arriba expuestas -que cuentan con un cierto respaldo jurisprudencial³⁷-, viene a confirmarse en definitiva, como indican PEREZ ROYO³⁸ y GONZALEZ ORTIZ³⁹, la formulación en el ámbito tributario del principio arriba mencionado en los términos en que aparece recogido en el artículo 14.3 del RGR de 20 de diciembre de 1990⁴⁰. Ello supone, obviamente, que la prohibición de la extensión de las sanciones contenida en el artículo 37.3 de la LGT no alcanzará a todos aquellos supuestos de responsabilidad -como el contemplado en el artículo 40.1, párrafo primero, de dicha Ley- referidos a personas que hayan participado *de forma efectiva* en la realización de una infracción tributaria⁴¹, razón por la cual estimamos que cabe seguir manteniendo en el momento actual la exigencia a los administradores de las personas jurídicas, en su condición de responsables, de las sanciones impuestas a las mismas como consecuencia de la comisión de una de dichas infracciones, conclusión aplicada en reiteradas ocasiones por el TEAC⁴² y compartida por un sector mayoritario de nuestra doctrina⁴³.

³⁷ Representado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 11 de marzo de 1998, la cual, en nuestra opinión, viene a situar la cuestión examinada en sus justos términos, resolviéndola de la forma más correcta cuando afirma, en su Fundamento Jurídico 5º, que "Es cierto que el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria tras la modificación realizada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, excluye, con carácter general, a las sanciones, pero también lo es que el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria ha permanecido sin variación alguna. La manera de conciliar ambos preceptos, desde nuestro punto de vista, pasa por entender que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general, pero sí en supuestos concretos, uno de ellos es el caso que nos está ocupando -el concerniente a los administradores de personas jurídicas-, que es un supuesto de responsabilidad por infracción".

³⁸ PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 153.

³⁹ GONZALEZ ORTIZ, D.: "Responsabilidad tributaria y sanciones", op. cit., p. 28.

⁴⁰ El cual, como ya se ha apuntado, previene al respecto que "La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria".

⁴¹ En esta línea se manifiesta PALAO TABOADA ["Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)", op. cit., p. 10], autor que insiste en el hecho de que la extensión de la sanción en estos casos exigirá una *verdadera participación* por parte del responsable en la infracción cometida por el deudor principal, opinión ésta que es compartida por otros autores como ZORNOZA PEREZ (*El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 198), ESPINOSA LOPEZ ("Derechos, obligaciones y responsabilidades de los administradores de las sociedades anónimas", op. cit., p. 20-21), PALAO ARRIETA ["Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades", Impuestos, Tomo II (1990), p. 474-475] o CARBAJO VASCO ("La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades. Análisis del art. 40.1 de la LGT", op. cit., p. 76) y también por la jurisprudencia, de la cual son buena muestra las Sentencias y Resoluciones que aparecen citadas en la nota 7 del presente trabajo.

⁴² Resoluciones de 15 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 7º), 3 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 1º), 9 de septiembre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º), 25 de junio de 1998 (Fundamento Jurídico 5º), 28 de abril de 1998 (Fundamento Jurídico 2º), 12 de febrero de 1998 (Fundamento Jurídico 4º) y 6 de septiembre de 1995 (Fundamento Jurídico 5º).

⁴³ PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 153; PALAO TABOADA, C.: "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)", op. cit., p. 11-12; ESEVERRI MARTINEZ, E. y LOPEZ MARTINEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 405-406; PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 100; PONT MESTRES, M. Y PONT CLEMENTE, J.F.: *Análisis de la Ley 25/1995, de Modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995, p. 48; HERRERA MOLINA, P.M.: "Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", op. cit., p. 17-18; GUERRA REGUERA, M.: "Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria", op. cit., p. 52; BANACLOCHE PEREZ, J.: *La Ley General Tributaria reformada*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1995, p. 23; CARBAJO VASCO, D.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT", op. cit., p. 73-74; GARRETA SUCH, J.Mª.: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, 4ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 314-315.

4. CONCLUSION FINAL

De los razonamientos llevados a cabo a lo largo de las páginas precedentes se desprende claramente cuál es nuestra opinión personal acerca del tema objeto del presente trabajo, por lo que no creemos necesario volver a insistir sobre ello. Ahora bien, el hecho de que defendamos tal opinión -a la cual nos aboca el actual sistema que la LGT ha configurado en materia de infracciones y sanciones- no significa que la solución adoptada acerca de los administradores de las personas jurídicas por el artículo 40.1, párrafo primero, de dicha Ley sea la más adecuada, en la medida en que la misma -entendemos- viene a distorsionar el sentido propio de la institución del responsable. De aquí que, en la línea ya marcada con anterioridad por un importante núcleo de autores, estimemos conveniente efectuar al respecto alguna consideración *de lege ferenda*.

Y en este sentido estimamos que el legislador debería, en una futura reforma de la LGT, proceder a separar, de forma nítida, como acertadamente se ha indicado, el tratamiento de las infracciones y sanciones tributarias del mecanismo jurídico de la responsabilidad, evitando, como sucede en el momento presente, que éste resulte instrumentado al servicio de aquéllas⁴⁴. Tal objetivo podría conseguirse de aceptarse, con carácter general, las propuestas ya sugeridas por SAINZ DE BUJANDA⁴⁵ -cuyas ideas en este punto son seguidas por un relevante sector doctrinal⁴⁶-, a tenor de las cuales la colaboración en la comisión de las referidas infracciones debería ser objeto de una sanción pecuniaria específica e independiente⁴⁷, posibilidad ésta que, si bien nos resulta plenamente adecuada en relación a la hipótesis contemplada en el artículo 38.1 de la LGT, entendemos que debería llevarse aún más allá en el supuesto referente a los administradores de las personas jurídicas.

Ello se debe, básicamente, al hecho de que en el caso regulado por el artículo 40.1, párrafo primero, de dicha Ley serán los citados administradores, como advierten PEREZ ROYO y ZORNOZA PEREZ, los auténticos sujetos infractores en la medida en que habrán sido ellos -más concretamente, los que hubieran tenido capacidad de decisión en este ámbito-

⁴⁴ DE LA HUCHA CELADOR, F.: "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", op. cit., p. 61 (nota 69).

⁴⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: "La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", en *Hacienda y Derecho*, Vol. VI, IEP, Madrid, 1973, p. 317-318.

⁴⁶ En el que se incluyen, entre otros, PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 99), ESCRIBANO LOPEZ ("Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria", op. cit., p. 10) y DE LA HUCHA CELADOR ("Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", op. cit., p. 61).

⁴⁷ Por su parte, otros autores como HERRERA MOLINA ("Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", op. cit., p. 15-16), NAVARRO FAURE ["Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español", R.D.F.H.P., nº 225-226 (1993) p. 624-625] o GUERRA REGUERA ("Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria", op. cit., p. 56) entienden que en estos casos el colaborador en la comisión de la infracción, además de ser objeto de una sanción específica, podría ser declarado responsable para afianzar el cumplimiento de la obligación tributaria.

E S T U D I O S

quienes habrán realizado realmente la acción punible, al carecer la persona jurídica de capacidad de acción en sentido natural⁴⁸. De ahí que estimemos que debería modificarse el sistema previsto a estos efectos en la LGT -en el que, como es conocido, se atribuye a las personas jurídicas la condición de posibles sujetos infractores apartándose así de las más modernas tendencias del Derecho comparado y de los criterios propios del Derecho penal- de forma tal que sean los administradores de las mismas los que vengan a ser considerados, desde la perspectiva legal, los verdaderos autores directos de las infracciones cometidas.

Evidentemente, somos conscientes de las graves reticencias y dificultades de todo tipo -no sólo de carácter estrictamente jurídico- que plantea la articulación de soluciones como las que acaban de ser expuestas⁴⁹, pero también lo somos -y en ello coincidimos con un buen número de autores- de que las mismas resultan plenamente coherentes con las exigencias que se derivan de los principios de personalidad, proporcionalidad y culpabilidad⁵⁰, razón por la cual sería deseable que en una futura reforma del sistema previsto en esta materia por la LGT aquéllas se tuvieran en cuenta a fin de no volver a desperdiciar -como ya sucedió con la Ley 25/1995- una nueva oportunidad al respecto.

⁴⁸ PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 284; ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 182-184.

⁴⁹ En igual sentido se pronuncian PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 99-100), quienes señalan como obstáculo para tal reforma "el rechazo que produciría la introducción de los principios propios del derecho punitivo para empeorar la situación de los ahora responsables".

⁵⁰ En lo concerniente al de personalidad, porque se sancionaría a quien efectivamente hubiera realizado la actuación ilícita; en lo que respecta al de proporcionalidad, porque ello permitiría llevar a cabo una correcta aplicación del sistema de graduación de sanciones; y en lo relativo al de culpabilidad, porque de esta manera sería posible apreciar su concurrencia o no en el verdadero sujeto infractor, pretensión imposible en la actualidad al no poder referirse directamente tal elemento a las personas jurídicas.



R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

LA APLICACIÓN DEL I.G.I.C. EN EL SECTOR PÚBLICO

Miguel Ángel Herrero Hernández

*Del Cuerpo Superior de Administradores, Escala de
Administradores Financieros y Tributarios de la Comunidad Autónoma de Canarias.*

1. INTRODUCCIÓN.

Como es sabido, el I.G.I.C. es el impuesto indirecto que grava en Canarias la producción empresarial y las importaciones de bienes. En este ámbito territorial, tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas mediante contraprestación¹ por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad como las importaciones, cualquiera que sea el importador, constituyen hechos imponibles del Impuesto.

La descripción sucinta que se acaba de realizar se ajusta a lo que dispone la Ley que regula el Impuesto, pero si queremos ahondar en las verdaderas intenciones del legislador estatal al establecerlo, debemos pasar por encima de la estructura jurídica que se deriva de la aplicación estricta de las disposiciones normativas. Si nos preguntamos cuál es la verdadera capacidad económica que ha querido gravar el legislador a través de la implantación del I.G.I.C., cuál es, en definitiva, el objeto-fin² del Impuesto, no vamos a encontrar la respuesta en la letra de la Ley, sino que nos vendrá dada por una interpretación finalista de la misma. La capacidad económica que se pretende gravar es la que se pone de manifiesto como consecuencia del consumo de las producciones derivadas de unidades económicas auto organizadas. Más en concreto, el objeto-fin es la capacidad económica del consumidor expresada en términos del sacrificio económico que éste tiene que realizar para adquirir las producciones empresariales que va a utilizar o consumir. Y ello, pese a la vigencia formal del principio de franquicia fiscal sobre el consumo como informador actual del Régimen Económico y Fiscal de Canarias³, cuyo alcance real no puede ser determinado ni debatido en los estrechos límites temporales y materiales de este trabajo.

¹ Con la especialidad de los supuestos de vinculación previstos en el artículo 23.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, en los que la onerosidad se presume.

² Vid. Ferreiro Lapatza, J.J., Curso de Derecho Financiero Español, 18ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 359.

³ Vid. art. 46.1 de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía de Canarias, en la redacción dada por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre (B.O.E. nº315, de 31 de diciembre).

E S T U D I O S

El diseño del I.G.I.C., tomando como fiel referente el modelo de I.V.A. sugerido por el Informe Neumark en 1962 y adoptado en el seno de la Comunidad Europea, funciona en la práctica gravando en cada fase empresarial sólo el valor que se añade en la misma, aunque al final toda la carga recaiga en el consumidor final como consecuencia del juego combinado de la repercusión de las cuotas devengadas al destinatario de las operaciones y la deducción de las cuotas soportadas por el propio empresario o profesional. De esta manera se logra el fin perseguido con la instauración del tributo (gravamen del consumo), añadiendo las garantías derivadas de la multiplicidad de actores con papeles parciales en el proceso.

El I.G.I.C., como el I.V.A., está concebido para ser aplicado en los procesos empresariales, esto es, para ser aplicado en la interacción de unidades cuya función económica es la producción de bienes y servicios destinada a su intercambio en el mercado. Pero la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, trasunto de la Ley del I.V.A.⁴ en este punto, con las diferencias que examinaremos, no sólo considera empresarios o profesionales a los productores que venden los bienes y servicios que resultan de su actividad, sino que, con dudoso criterio, considera empresarios o profesionales a todas las personas jurídicas y a todos los entes sin personalidad jurídica, siempre que, unas y otros, realicen con habitualidad las tareas para las que fueron concebidos y además no regalen toda su producción. Entre las personas jurídicas que tienen la condición de empresarios en el I.G.I.C. se encuentran, de modo señalado, la mayoría de los entes del sector público.

La atención del presente trabajo se va a centrar en el encuadre de la actividad del sector público en el esquema funcional del I.G.I.C. diseñado por la Ley. Analizaremos en primer lugar, tras la delimitación subjetiva del ámbito de nuestro estudio, en qué casos y bajo qué condiciones las actividades de los entes públicos dan lugar al devengo del I.G.I.C., y en segundo término abordaremos la compleja problemática de la deducción de las cuotas soportadas por aquellos entes y de regularización de las deducciones practicadas. Tras presentar las conclusiones, quizás pueda ofrecerse algún conato de solución a los problemas que van a ir surgiendo a lo largo de la exposición.

2. DELIMITACIÓN SUBJETIVA DEL CONCEPTO DE SECTOR PÚBLICO.

Desde el punto de vista económico, el sector público en sentido amplio está compuesto por el conjunto de entes en cuyo seno las decisiones económicas (fundamentalmente, las decisiones sobre qué bienes y servicios deben producirse, cómo deben producirse y para quién deben producirse) son adoptadas en mayor o menor medida por el poder público empleando la coacción⁵. En sentido amplio, por tanto, constituyen el sector público no sólo las Administraciones públicas territoriales, sino también todos los en-

⁴ Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

⁵ Vid. Fuentes Quintana, E., Hacienda Pública, vol. 1, Rufino G^a Blanco, Madrid, 1987. p.18.

tes, cualquiera que sea su denominación, cuya organización y actividad está regulada por el Derecho público, así como las empresas públicas. Sin embargo, vamos a excluir de entrada a este último grupo de sujetos económicos de nuestro estudio, puesto que, pese a que en el sector público empresarial la mano invisible del mercado se ve desplazada de modo variable pero indefectible por la mano patente de la autoridad, su función económica principal no deja de ser coincidente con la de las empresas privadas: producir, financiar, asegurar. Dada la finalidad productiva y la actuación en el mercado, aun con matices, de las empresas públicas, el esquema aplicativo del I.G.I.C. no tiene por qué ser sustancialmente divergente del que opera en el resto de las unidades de producción.

El problema objeto de nuestra atención se plantea con las Administraciones públicas stricto sensu. Desde una perspectiva jurídica, las Administraciones públicas son el conjunto de entes dotados de personalidad jurídica cuya actividad, sometida a Derecho administrativo, es controlada por la Jurisdicción contencioso-administrativa. El artículo 1.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta Jurisdicción, enumera las Administraciones públicas: Estado, Comunidades Autónomas, Entidades locales y Administración institucional, que comprende el conjunto de entes de naturaleza fundacional dependientes de alguna de las Administraciones territoriales y que realizan de modo descentralizado funciones públicas. Pues bien, de este conjunto de Administraciones públicas desde el punto de vista jurídico debemos desgajar las entidades públicas que realizan actividades productivas (v. gr. entidades públicas empresariales en la esfera estatal, organismos autónomos comerciales, industriales, financieros o análogos en la esfera autonómica canaria) para obtener el conjunto de entes públicos cuyas funciones económicas son las asignadas a las Administraciones públicas por la Contabilidad Nacional: la producción de bienes y servicios no destinados a la venta y la redistribución de la renta y la riqueza⁶.

En consecuencia, y delimitando concretamente el ámbito subjetivo de la materia de esta disertación, podemos ya decir que vamos a examinar la incidencia del I.G.I.C. en relación con los siguientes entes públicos: el Estado, a través de su Administración periférica operante en Canarias, incluyendo las entidades gestoras de la Seguridad Social; la Comunidad Autónoma de Canarias; los Cabildos Insulares; los Ayuntamientos de las Islas; los Organismos Autónomos administrativos dependientes de algunas de las anteriores Administraciones territoriales, las Universidades canarias, y los demás entes de variada denominación que estén sometidos a Derecho administrativo y a régimen presupuestario, cuya función económica sea la propia del sector de las Administraciones públicas. En lo sucesivo, cuando empleemos la expresión "entes públicos" nos estaremos refiriendo exclusivamente a los citados. Y la expresión "sector público" se referirá al conjunto de estos entes.

⁶ Vid. Fuentes Quintana, E., Hacienda... op. cit., pp. 19 y ss.

E S T U D I O S

3. SUJECCIÓN AL I.G.I.C. DE LA ACTIVIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS.

Merece la pena que, como punto de partida de nuestro análisis, recordemos las funciones económicas que son propias de las Administraciones públicas, que son la producción de servicios gratuitos para mejorar el nivel de vida de los ciudadanos, y la redistribución de la riqueza entre éstos. Son ambas actividades en las que no existe sacrificio económico alguno de los sujetos beneficiados orientado de modo directo al consumo de bienes o servicios, por lo que la actividad de aquellos entes debe quedar en principio fuera del ámbito de aplicación del I.G.I.C.

Sabemos que el I.G.I.C. no está armonizado con el I.V.A. comunitario. No obstante, su naturaleza, objeto y estructura son los mismos en nuestro impuesto que en los impuestos europeos sobre volumen de negocios. Por ello es conveniente recordar en este punto el contenido del primer párrafo del artículo 4.5 de la Sexta Directiva⁷, armonizadora del I.V.A., en relación con la sujeción a este Impuesto de los entes públicos:

“Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.”

Pese a la claridad de estas prescripciones, es ya lugar común en la doctrina que la trasposición de la Directiva en la normativa española del I.V.A. no ha sido del todo adecuada, fundamentalmente debido a que se ha vinculado el “ejercicio de funciones públicas” con la contraprestación de naturaleza tributaria de las operaciones realizadas por el ente público, en vez de, como parece más adecuado, con el régimen jurídico público de la actividad del mismo⁸. La reciente reforma de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del I.V.A., realizada a través del artículo 6, primero, de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modifica el supuesto de no sujeción relativo a la actividad de los entes públicos, elimina algunas de las perplejidades interpretativas que existían en la redacción anterior y que aún existen en el I.G.I.C., cuya normativa ha coincidido literalmente con la del I.V.A. en el punto que nos ocupa hasta el año 1998.

Con todo, dada la ausencia de vinculación del I.G.I.C. a las previsiones de la Sexta Directiva, la problemática que vamos a abordar acerca de la aplicación de un impuesto sobre el volumen de negocios a la actividad de los entes públicos adquiere una muy diferente dimensión en el I.V.A que en el I.G.I.C. En aquel impuesto cabe plantear la adecuación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre y su normativa de aplicación y desarrollo a la normativa comunitaria. En éste, contamos en cuanto norma de aplicación directa exclusivamente con el propio texto de la Ley 20/1991, de 7 de junio, para desentrañar el problema de la sujeción al I.G.I.C. de la actividad de los entes públicos.

⁷ Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, del Consejo (D.O. n.º L 145, de 13-6-1977).

⁸ Vid. Falcón y Tella, R., “Los entes públicos como sujetos pasivos del I.V.A.” Impuestos, tomo I/92, pp. 1121 y ss).

3.1. *Carácter empresarial de los entes públicos.*

Los entes públicos son personas jurídicas que auto-organizan de modo habitual factores de producción materiales (edificios, elementos de transporte, equipos informáticos, material de oficina...) y humanos (personal funcionario, personal laboral...) con la finalidad de producir bienes y servicios no destinados a la venta o de redistribuir la renta y la riqueza. Encajan, por lo tanto, en el concepto de empresario que establece la normativa del I.G.I.C. (cfr. art. 5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio). Aplicando este concepto general, y de conformidad con la previsión del párrafo segundo del propio artículo 5 en su apartado 2.1º, la única causa de exclusión del concepto de empresario consistiría en que el ente público en cuestión realizara toda su actividad a título gratuito. ¿Qué significa esto? Provisionalmente podemos convenir en que significa que el ente público no percibe habitualmente ningún precio, público o privado⁹, en el desarrollo de su actividad, sino que se financia exclusivamente con tributos (tasas incluidas) y transferencias, ya sean corrientes o de capital.

Pero es que además existe una normativa específica reguladora de la sujeción al I.G.I.C. de los entes públicos y, por ende, de su carácter empresarial. Esta normativa específica no supone derogación de la general que acabamos de citar, sino que es complementaria de ésta, y toma como referencia el párrafo segundo del artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, a cuyo tenor:

"Tampoco estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos cuando se efectúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional cuyas operaciones principales se realicen mediante contraprestación de naturaleza tributaria."

Este párrafo presenta diversas oscuridades interpretativas, a mi juicio no suficientemente despejadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en materia de I.V.A. con ocasión de la contestación a consultas tributarias¹⁰. La Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias no ha tenido ocasión de manifestar un criterio a través de consulta tributaria centralmente referida a la aplicación de este precepto en el I.G.I.C. Las dificultades no sólo se encuentran en la contradicción latente que consiste en la afirmación de la existencia de una actividad empresarial o profesional habitual no sujeta al I.G.I.C. (cuando es precisamente la realización habitual de una actividad empresarial o profesional lo que determina la sujeción al Impuesto por operaciones interiores), sino sobre todo el alcance que debe darse a las expresiones "desarrollo de una actividad empresarial o profesional" y "contraprestación de naturaleza tributaria", dado que la expresión "operaciones principales" está aclarada en el párrafo siguiente:

⁹ A estos efectos se consideran precios contraprestaciones tales como los rendimientos de activos financieros de todo tipo de entes públicos, o las cotizaciones sociales que perciben las entidades gestoras de la Seguridad Social.

¹⁰ Vid. Res. 19-VI-92, 1-III-93 y 1-V-93, exptes. 70/1992 y 225/92.

E S T U D I O S

"A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se considerarán operaciones principales aquellas que representen al menos el 80 por 100 de los ingresos derivados de la actividad."

Es importante destacar el diferente alcance de los párrafos primero¹¹, por una parte, y los transcritos segundo y tercero, por otra, del artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, pese a que formalmente éstos se presentan como una continuación o especificación de aquél. En tanto que el párrafo primero se clarifica una no sujeción de operaciones individuales y aisladas realizadas por entes públicos, en los párrafos segundo y tercero se produce una verdadera configuración de actividades completas que se encuentran no sujetas, lo que permite hablar, como lo haremos en este trabajo, de actividades no empresariales realizadas por entes públicos. Esta terminología, a la vista de la definición de actividades empresariales o profesionales contenida en el artículo 5.1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, puede ser calificada como inapropiada o al menos discutible, pero es claramente expresiva de la existencia de un sector de actividad pública en relación con el cual un ente público no se comporta como empresario, conforme a las previsiones de la normativa del I.G.I.C.

Sin ánimo de agotar todas las posibilidades hermenéuticas en el escaso espacio del que disponemos, pueden ofrecerse dos interpretaciones posibles de los párrafos segundo y tercero del repetido artículo 9.9.:

1.- Por "contraprestación de naturaleza tributaria" hay que entender no sólo las tasas, sino también el resto de los tributos, impuestos incluidos. De esta manera, cuando en un ente público la suma de los Capítulos I (impuestos directos), II (impuestos indirectos) y la parte del III relativa a tasas, todos ellos del presupuesto de ingresos, alcance el 80 por 100 de todo el presupuesto de ingresos, el ente público en cuestión no será empresario a efectos del I.G.I.C., dado que toda su actividad estará no sujeta.

Ni el Ministerio ni nuestra Dirección General de Tributos han asumido en ningún caso esta interpretación. Por "contraprestación de naturaleza tributaria" se ha entendido sin excepciones el sacrificio patrimonial a título de tributo que realiza un sujeto a cambio de la recepción de un bien o servicio público de carácter divisible. Es decir, hablamos de tasas y, como mucho, también de contribuciones especiales, pero nunca de impuestos.

¿Quiere esto decir que las actividades públicas financiadas con impuestos están, a contrario sensu, sujetas al I.G.I.C.? En modo alguno. Antes al contrario, su claro carácter gratuito hace innecesaria su mención entre los supuestos de no sujeción.¹²

¹¹ A cuyo tenor, no están sujetas al Impuesto "Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por entes públicos, cuando se efectúen mediante contraprestación de naturaleza tributaria".

¹² Los cuales, como se desprende del artículo 29 de la Ley General Tributaria, sólo proceden en los supuestos fronterizos, en los que la cabal realización del hecho imponible resulte dudosa. Con todo, tanto la redacción del artículo 5.6º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, que reguló el I.V.A. hasta 1993, como la actual redacción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, hacen mención a la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por los entes públicos sin contraprestación, expresión esta última que bien puede albergar los supuestos de servicios públicos financiados con impuestos.

Miguel Ángel Herrero Hernández

2.- Por “contraprestación de naturaleza tributaria” se entienden básicamente las tasas.

No obstante estar no sujetas las actividades públicas por las que se devengan tasas, y también aquellas en las que se devengan mayoritariamente tasas, se consideran operaciones sujetas las realizadas en el ejercicio de actividades que se relacionan en el propio artículo 9.9¹³. Esta relación es copia casi literal del anexo D de la Sexta Directiva, incorporado a la normativa del I.G.I.C. a través de la del I.V.A. El legislador parece partir de la base de que las actividades relacionadas devengan tasas, pero que, para evitar distorsiones en la competencia y el libre mercado, aún así se sujetan al I.G.I.C. En realidad, con la normativa actual, muchas de esas actividades se someten al régimen de los precios públicos y por tanto están sujetas al I.G.I.C. sin duda alguna, por lo que su mención en este precepto es perturbadora y perfectamente superflua. Sin embargo, aquellas actividades contenidas en la relación por las que se devengan verdaderas tasas¹⁴, habitualmente realizadas, determinan el carácter empresarial para el I.G.I.C. de la propia actividad y por ende la condición de empresario del ente público que las realiza.

Una vez sentada esta acepción restrictiva de la expresión “contraprestación de naturaleza tributaria”, se abren otras dos posibilidades de interpretación en relación con lo que deba entenderse por “desarrollo de una actividad empresarial o profesional”:

2.1. Por “desarrollo de una actividad empresarial o profesional” debe entenderse la total actividad del ente público.

Con esta interpretación, sólo quedarían excluidos del concepto de empresario los siguientes entes públicos:

- Los financiados exclusivamente con impuestos, transferencias o tasas no relacionadas en el artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio (lo cual se desprende del artículo 5 y del primer párrafo del artículo 9 de la misma Ley).

- Los que perciban habitualmente precios públicos y/o privados, siempre que en este caso los ingresos por tasas no relacionadas en el artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, alcancen el 80 por 100 del presupuesto total de ingresos del ente público.

¹³ Que son las siguientes: distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía; transportes de personas y bienes; servicios portuarios y aeroportuarios, excepto cuando correspondan a actividades de transporte entre islas del archipiélago canario; obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior; intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos; explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial; almacenaje y depósito; las de oficinas comerciales de publicidad; explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; las de agencias de viajes; las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión de uso de sus instalaciones; las de matadero.

¹⁴ Por ejemplo, las de distribución de gas o de matadero, reservadas a los Ayuntamientos por disposición expresa del artículo 86.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local.

E S T U D I O S

El primer grupo de entes públicos podría darse en la realidad en algún raro supuesto, pero desde luego es impensable la existencia de un ente público con la estructura financiera que exige el segundo grupo. Esta interpretación, por tanto, se revela como absurda por su completo alejamiento de la realidad.

2.2. Por "desarrollo de una actividad empresarial o profesional" puede entenderse la realización de cada una de las actividades de distinta naturaleza a que se refiere el artículo 34.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Por tanto, prerequisite para la consideración de un ente público como empresario sería el análisis de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realiza a efectos de clasificarlas en actividades económicas distintas (esto es, en diferentes grupos de la de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas - C.N.A.E.-).¹⁵ ¹⁶

Una vez establecidas las actividades distintas, se determinaría dentro de cada una de ellas si las operaciones realizadas por el ente público están sujetas o no sujetas de acuerdo con los criterios examinados. Es decir, dada una actividad concreta, la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en su seno por el ente público estarán no sujetas si en ese grupo:

- El ente público no percibe precios públicos o privados de forma habitual, por estar financiadas las operaciones de ese grupo con tributos o transferencias.
- El ente público percibe habitualmente precios, pero los ingresos por tasas alcanzan el 80 por 100 del total de ingresos del ente público en esa actividad distinta.

De nuevo hay que insistir en la dificultad de que se produzca en la práctica esta segunda circunstancia, si bien ello es posible, dado que no se trata aquí de computar el total de la actividad del ente público, como en la anterior interpretación, sino sólo la actividad dentro de un concreto grupo de la C.N.A.E.

Pensemos por ejemplo en un pequeño Ayuntamiento que, además de su actividad administrativa ordinaria, por la que percibe habitualmente precios públicos y tasas (sin que éstas alcancen el 80 por 100), realiza directamente el servicio de limpieza en la modalidad gestión indiferenciada¹⁷, percibiendo por ello la tasa correspondiente, que supera el 80 por 100 en esta actividad, y precios privados por la venta de material de limpieza usado. Este Ayuntamiento tendrá dos actividades distintas: la de carácter administrativo (grupo C.N.A.E. 75.1), que tiene carácter empresarial y en la que tendrá que repercutir I.G.I.C. cuando perciba precios públicos, y el sector de limpieza (grupo C.N.A.E. 74.7), que no tiene carácter

¹⁵ Este es el criterio seguido, a mi juicio con acierto, por el Ministerio en materia de I.V.A. (V. gr. Res. DGT de 28-X-93, expte. 151/93).

¹⁶ La C.N.A.E. ha sido aprobada por el Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre.

¹⁷ Vid. art. 85.3.a) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local.

Miguel Ángel Herrero Hernández

empresarial dado que se financia con tasas en más de un 80 por 100, por lo que no tendrá que repercutir I.G.I.C. ni siquiera cuando realice operaciones por las que perciba precios, como son las ventas de material de limpieza.

Es necesario advertir que, con esta última interpretación analizada, el ente público no tendrá como tal persona jurídico-pública la condición de empresario en el I.G.I.C. solamente cuando todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice estén no sujetas en todas y cada una de las actividades económicas que realice. Cuando el ente público realice varias actividades económicas distintas, y sólo en algunas de ellas su actividad esté no sujeta, podremos afirmar que el ente público tiene una parcela de actividad empresarial y otra de actividad no empresarial. Es empresario, pero con una porción de actividad no empresarial y de patrimonio afecto a la misma, a la manera de los empresarios individuales, que tienen además una porción de actividad y patrimonio privados.

3.2. Deberes de los entes públicos que tengan la condición de empresarios en el I.G.I.C.

La primera observación que hay que realizar en este apartado es que todos los entes públicos, sean o no empresarios, son sujetos pasivos del I.G.I.C. a la importación cuando importen bienes directamente y la importación no esté exenta, según se desprende del artículo 4.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio¹⁸.

Por lo demás, el régimen de deberes formales y sustantivos en relación con el I.G.I.C. varía sensiblemente en función de la caracterización del ente público como empresario o como no empresario.

La consecuencia práctica principal de que un ente público no sea empresario a efectos del I.G.I.C es que no le es exigible ninguno de los deberes formales inherentes al Impuesto: alta censal, conservación de facturas recibidas, llevanza de libros-registro, autoliquidaciones periódicas. Sí deberá presentar la declaración anual de operaciones con terceros (modelo 415)¹⁹ pero, y pese al nombre del Decreto regulador, este deber formal gravita sobre el ente público en este caso no como tal sujeto pasivo, sino enmarcado de manera más general en el ámbito de los deberes de colaboración con la Administración tributaria. Cuando reciba servicios a los que se refiere el artículo 17.2.5º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, que son los que se entienden prestados en la sede del destinatario, cuando este sea empresario comunitario²⁰, tales servicios se entenderán realizados en la sede del prestador, el cual

¹⁸ A cuyo tenor: "2. Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin al que se destinen o la condición del importador."

¹⁹ Vid. art. 1.2. del Decreto 304/1993, de 26 de noviembre, por el que se regula la obligación de información relativa a las operaciones económicas con terceras personas que incumbe a los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario (B.O.C. nº 152, de 1 de diciembre de 1993).

²⁰ La localización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios está coordinada en todo el ámbito comunitario, I.G.I.C. incluido en este caso, para evitar situaciones de doble imposición o de ausencia de tributación.

E S T U D I O S

repercutirá el impuesto indirecto del que sea sujeto pasivo, sin facultad de devolución para el ente público, precisamente por la ausencia de la condición de empresario del mismo. Además, si recibe un bien o un servicio sujetos al I.G.I.C. de un empresario no establecido en Canarias, no se produce la inversión del sujeto pasivo por no cumplirse uno de los requisitos establecidos al efecto en el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, justamente el que exige carácter empresarial al destinatario²¹. En estos casos debe soportar el I.G.I.C. sin posibilidad de recuperación de tales cuotas soportadas.

Por el contrario, si el ente público tiene la condición de empresario desde el punto de vista del I.G.I.C., deberá repercutir el impuesto cuando realice operaciones que estén sujetas y no exentas sobre el destinatario de la operación, que estará obligado a soportarlo. Además, estará obligado al cumplimiento de los deberes formales que en cada caso sean aplicables, los cuales, ordinariamente, serán los siguientes: alta censal, expedición y entrega de factura, conservación de facturas recibidas de proveedores, llevanza de libros-registro, y presentación de autoliquidaciones, ya sean periódicas (mensuales o trimestrales), ya sean ocasionales, además de la presentación anual del modelo 415 y la autorrepercusión del I.G.I.C. en los supuestos de inversión del sujeto pasivo. Las afirmaciones que acaban de realizarse exigen algún comentario.

En primer lugar, tal y como se ha indicado, la repercusión del I.G.I.C. por parte del ente público perceptor de un precio público o privado está condicionada a que la operación en cuestión no se encuentre exenta. Los supuestos más comunes de exención en que puede estar incurso un ente público en Canarias son los contenidos en los apartados 1º (servicios públicos postales), 2º, 4º, 7º y 15º (actividades sanitarias y de seguridad social), 8º (servicios de asistencia social), 9º (enseñanza y formación profesional), 13º y 14º (actividades socioculturales), 18ª (operaciones financieras realizadas por el ente público) y 27º (comercio minorista) del número 1 del artículo 10 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Si la operación realizada por el ente público está sujeta y no exenta del I.G.I.C., la repercusión de la cuota devengada, que debe instrumentarse en factura, debería estar unificada y coordinada en cada ente público. Igualmente, cuando el ente público tiene la condición de comerciante minorista. Así, por ejemplo, las facturas que emitiera la Comunidad Autónoma de Canarias deberían hacer constar que el expedidor es este ente público, que ostenta personalidad jurídica única, y no cada una de sus Consejerías. Ello sin perjuicio de que pudieran establecerse series especiales de numeración para cada Consejería o incluso para cada órgano administrativo afectado, como permite la normativa sobre facturas. Lo mismo cabe decir de los libros-registro y de las autoliquidaciones periódicas. El órgano encargado de tal unificación debiera ser, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, la Intervención General, como centro directivo y gestor de la contabilidad pública.

²¹ El artículo 19.1.2º dispone en su primer párrafo: "2º.- Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en las Islas Canarias."

Miguel Ángel Herrero Hernández

Cuando le sean prestados a un ente público que tenga la condición de empresario los servicios a los que se refiere el artículo 17.2.5º de la Ley 20/1991, tales servicios se entienden prestados en Canarias, con inversión del sujeto pasivo si el prestador no está establecido en este territorio. No obstante, si el servicio se recibiera para utilizarlo total o parcialmente en el sector de actividad no empresarial del ente público, tal servicio se entendería realizado en sede del prestador, que cual repercutirá el impuesto indirecto del que sea sujeto pasivo, sin facultad de devolución para el ente público. En tal sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en contestación a una reciente consulta tributaria.

Los entes públicos empresarios que sean destinatarios de entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que se devengue el I.G.I.C. y que sean realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en Canarias son sujetos pasivos por inversión, conforme dispone el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio. En tal condición, deben expedir el documento equivalente a la factura a que se refiere el artículo 8 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sentarlo en los libros-registro del I.G.I.C. conforme dispone la normativa de gestión del Impuesto y declarar la cuota devengada en el periodo de liquidación correspondiente. No obstante, si el bien o servicio recibido lo fuera en todo o en parte para su sector no empresarial de actividad, no se invertiría la condición de sujeto pasivo y el I.G.I.C. soportado del proveedor no sería deducible para el ente público.

4. DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DE I.G.I.C. SOPORTADAS POR LOS ENTES PÚBLICOS.

Más dificultades aún que la determinación del carácter empresarial de los entes públicos o su condición concreta de sujetos pasivos del Impuesto ofrece la materia de deducción de las cuotas soportadas por estos entes.

Aplicando la normativa de deducciones contenida en los artículos 28 y ss. de la Ley 20/1991, de 7 de junio, las cuotas de I.G.I.C. (incluso el I.G.I.C. implícito en las adquisiciones de bienes a comerciantes minoristas) que un ente público empresario soporta como consecuencia de adquisiciones de bienes y servicios a empresarios establecidos en Canarias, del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y de las importaciones de bienes, será deducible en la medida en que tales adquisiciones se empleen, dentro de cada uno de los sectores diferenciados que puedan eventualmente existir en el seno de la actividad del ente público, en operaciones que generen el derecho a la deducción, relacionadas en el artículo 29.4 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Con carácter general, la efectiva deducción de las cuotas soportadas que sean deducibles se configura como un derecho del empresario que ha soportado estas cuotas. Cuando hablamos de cuotas soportadas por entes públicos, sin embargo, el ejercicio de la deducción adquiere un matiz de obligatoriedad, por aplicación de los principios financieros de eficiencia, economía y, sobre todo, el de indisponibilidad, que exigen el ejercicio de los derechos de contenido económico en favor de los entes públicos.

E S T U D I O S

4.1. Determinación de los sectores diferenciados del ente público.

Al hablar del carácter empresarial de los entes públicos vimos la necesidad de concretar sus actividades distintas. Es preciso aquí dar un paso más y determinar cuáles son sus sectores diferenciados, aplicando el artículo 34.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Debe determinarse en primer lugar si el ente público realiza directamente actividades de comercio minorista y agrícolas o ganaderas en el régimen especial, las cuales constituyen per se sectores diferenciados de la actividad empresarial.

En segundo término, debe desglosarse el resto de la actividad del ente público en grupos de la C.N.A.E. y sus accesorias. Una vez identificadas tales actividades distintas, descartamos las que no tengan carácter empresarial de acuerdo con el artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, analizado.

Calculamos a continuación la prorrata general de cada actividad distinta que tenga carácter empresarial, aplicando para el cálculo el artículo 37.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Debe hacerse hincapié en la dificultad que entraña esta tarea, por dos órdenes de razones:

- En primer lugar, porque en la redacción de las normas sobre prorrata el legislador no tuvo en absoluto en cuenta las peculiaridades de la actividad de los entes públicos, como veremos en el punto siguiente.

- En segundo lugar, porque la C.N.A.E. no es coherente ni compatible con la clasificación presupuestaria del gasto por funciones. Si lo fuera, sería sencillo determinar el coste presupuestario de cada una de las actividades distintas, pero como ambas clasificaciones no coinciden en el ámbito material de cada uno de sus respectivos apartados, resulta sumamente difícil establecer el denominador de la prorrata de cada una de las actividades distintas.

En resumen, y suponiendo la superación de las dificultades apuntadas, serán sectores diferenciados de la actividad empresarial del ente público los siguientes (artículo 34.2 de la Ley 20/1991, de 7 de junio):

- La actividad comercial minorista y la realizada en el régimen especial de la agricultura y ganadería.

- Las actividades distintas y sus accesorias cuyas prorratas individualmente consideradas no difieran entre sí en más de cincuenta puntos porcentuales.

4.2. Cálculo de la prorrata general en cada uno de los sectores diferenciados.

Como se ha sugerido en el punto anterior, las normas de la prorrata no están concebidas para su aplicación por entes públicos. Veremos en este apartado cuáles son los pro-

Miguel Angel Herrero Hernández

blemas concretos que se suscitan al intentar aplicar a las cuotas soportadas por nuestros entes jurídico-públicos las normas contenidas en el artículo 37 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, relativo al cálculo de la prorrata general.

- Numerador de la prorrata.

Esta parte de la razón matemática no presenta excesivos problemas. Se consignarán, en la generalidad de los casos, las contraprestaciones que el ente público haya tenido derecho a percibir durante el año natural por entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas, o lo que es lo mismo, básicamente el importe de los precios públicos y privados en los que se haya debido cargarse I.G.I.C. que hayan sido generados en el año dentro de cada sector diferenciado.

- Denominador de la prorrata.

Es este el apartado donde se acumulan todos los problemas. ¿Qué alcance debe darse a la expresión "...el importe total (...) de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo (...) en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir", cuando tal sujeto pasivo es un ente público? Para poner de relieve estos problemas vamos a ofrecer un ejemplo.

Pensemos en el supuesto más frecuente de sector diferenciado de un ente público: el correspondiente a servicios de carácter administrativo (C.N.A.E. 75.1) en cuyo seno se perciban habitualmente precios públicos. Imaginemos que los ingresos anuales por precios públicos son de 1.500.000 de pesetas, excluido el I.G.I.C., que la suma de todos los capítulos del presupuesto de gastos de ese sector diferenciado es de 100.000.000 de pesetas y que por tasación pericial se ha determinado que el valor de mercado de los servicios prestados en ese sector ascendería a 150.000.000 de pesetas.

Acometiendo una interpretación literal del citado artículo 37 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, en su aplicación al supuesto planteado, por "importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios" hay que entender la suma de las contraprestaciones de las operaciones, determinadas conforme a las normas reguladoras de la base imponible, por disposición expresa del apartado 4 del propio artículo 37. Por consiguiente, con esta interpretación literal, sólo constarán en el denominador de la prorrata las contraprestaciones de aquellas operaciones que, generen o no el derecho a la deducción, tengan efectivamente una contraprestación directa. En el ejemplo ofrecido, 1.500.000 pesetas. En consecuencia, nuestro ente público tiene en el sector diferenciado que se analiza una prorrata del cien por ciento, dado que tanto en el numerador como en el denominador de la prorrata figura la misma cantidad: 1.500.000 pesetas. Podrá deducirse por tanto, de manera íntegra, todo el I.G.I.C. soportado en el ejercicio, ya por adquisiciones corrientes, ya por la realización de inversiones, y ello a pesar del porcentaje insignificante de su actividad por el que ha repercutido I.G.I.C.

E S T U D I O S

La situación descrita, propiciada por una interpretación literal de la Ley, es sencillamente inadmisibles. De acuerdo con el espíritu que informa la regulación de la deducibilidad en el I.G.I.C, este ente público que realiza operaciones interiores sólo podrá deducir en la medida en que repercuta. Ha repercutido I.G.I.C. en un porcentaje muy bajo respecto de su total actividad, y ese es justamente el porcentaje que hay que aplicarle al I.G.I.C. soportado en ese año para calcular el deducible. La parte de I.G.I.C. no deducible se considerará mayor gasto público, a cargo del ente que lo realiza y no de las arcas autonómicas, como en el caso de la interpretación anterior.

¿Cuál es ese porcentaje? ¿Cómo calculamos la prorrata de deducción en el ejemplo propuesto? Las alternativas en la interpretación teleológica que propugnamos son consignar en el denominador de la prorrata el total presupuesto de gastos del sector diferenciado, que representa ni más ni menos el coste de la actividad del ente público en ese sector (en nuestro ejemplo, cien millones), o bien el valor de mercado, pericialmente determinado, de la actividad del ente público en ese sector (ciento cincuenta millones). Puede ser más sencilla en su aplicación la primera alternativa (pese a la apuntada disparidad entre la C.N.A.E. y las clasificaciones presupuestarias), pero estimo que tiene mayor fundamento la segunda: la Ley 20/1991, de 7 de junio, utiliza sistemáticamente el valor de mercado como criterio subsidiario del de la contraprestación (vid. artículos 23 y 37.4, párr. segundo, o 57.5, últ. párr. de la Ley 20/1991, de 7 de junio). En consecuencia, aplicando la segunda alternativa, la prorrata general en el supuesto planteado es del 1 por 100 en el sector diferenciado analizado. Este es el porcentaje que debe ser aplicado a todo el I.G.I.C. soportado por el ente público durante el año en ese sector.

Las oscilaciones de prorrata que se produzcan habrán de ser tenidas en cuenta para la regularización de las cuotas soportadas por adquisición o importación de bienes de inversión, de conformidad con lo establecido en el artículo 40 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

4.3. Deducibilidad del I.G.I.C. soportado por adquisición de bienes o servicios en común.

Como hemos visto, es frecuente que los entes públicos presenten varios sectores diferenciados de actividad, e incluso, junto a ellos, un sector de actividad no empresarial. Será asimismo frecuente, por tanto, que cuando el ente público adquiera o importe bienes, o le sean prestados servicios por empresarios o profesionales, tales bienes o servicios se utilicen en común en dos o más sectores, o bien simultáneamente en la actividad empresarial y la no empresarial del ente.

¿Qué ocurre, en primer lugar, cuando el ente público utiliza un bien o un servicio en común para su actividad empresarial y para su actividad no empresarial simultáneamente o por periodos de tiempo alternativos? Podemos encontrar la respuesta a esta pregunta en el contenido de los apartados 5 y 6 del artículo 29 de la Ley 30/1991, de 7 de junio: el I.G.I.C. soportado no será en absoluto deducible, por el incumplimiento del requisito de relación directa o afectación exclusiva de los bienes que debe concurrir para la deducibilidad de las

Miguel Ángel Herrero Hernández

cuotas soportadas, salvo que el bien o servicio adquirido se utilice en la actividad no empresarial del ente público de forma accesoria o notoriamente irrelevante. Además, si el bien adquirido en común en el supuesto planteado se enajenara posteriormente por el ente público, en la entrega del mismo no se devengaría el I.G.I.C. Y ello no por aplicación de la exención técnica del artículo 10.1.25º de la Ley, sino porque dicha entrega estaría no sujeta por no estar realizada en el ejercicio de la actividad empresarial del ente público, como exige el artículo 4.1 y concordantes de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

¿Y si el bien o servicio adquirido se utiliza en común en dos o más sectores diferenciados de la actividad empresarial del ente público? Para la deducción de las cuotas soportadas en este caso, conforme dispone el artículo 34.1, párrafo tercero, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, debemos aplicar las normas de la prorrata general para calcular el porcentaje de deducción común a las citadas actividades. También en este caso, si el bien adquirido es de inversión, habrá que tener en cuenta las variaciones de prorrata que se produzcan en los años sucesivos a la entrada en funcionamiento del bien, a efectos de practicar la oportuna regularización.

5. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS.

Hemos visto en la presente exposición cuáles son los problemas principales que se plantean con la rigurosa aplicación de las normas del I.G.I.C. a los entes públicos. En un rápido repaso, la glosa de tales problemas es la siguiente:

- Oscuridades hermenéuticas en el deslinde entre actividad pública sujeta y no sujeta al I.G.I.C.

- Identificación de las actividades económicas distintas realizadas por el ente público a efectos de su consideración como actividades empresariales o no empresariales.

- Incertidumbres en materia de localización de operaciones e inversión del sujeto pasivo derivadas de la previa calificación como empresarial o no de la actividad del ente público.

- En materia de deducciones, identificación de los sectores diferenciados de la actividad empresarial de los entes públicos.

- Cálculo de la prorrata general de deducción en cada uno de los sectores diferenciados.

Las especiales dificultades jurídicas y prácticas para la aplicación del I.G.I.C. por parte de los órganos administrativos gestores y los encargados de la contabilidad pública contrasta vivamente con (¿o tal vez es la causa de?) la laxitud, extrema en algunos casos, y la disparidad de criterios interpretativos que se detectan en la aplicación práctica del I.G.I.C. por parte de los entes públicos en Canarias.

E S T U D I O S

Es por ello que estimo que las soluciones a esta situación paradójica y difícilmente sostenible pasan por reformas legislativas.

Desde luego, es imprescindible modificar el artículo 9.9 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Debe desaparecer la configuración como no sujetas de actividades completas. En cuanto a la clarificación de la no sujeción de operaciones individuales realizadas por entes públicos, sería deseable declarar tal no sujeción en relación con las operaciones realizadas en régimen de derecho público, en vez de en función de la naturaleza de la contraprestación; como mal menor, podría adoptarse la actual redacción de la Ley del I.V.A.²²

No obstante, la apuntada modificación del artículo 9.9 no solucionaría del todo las cuestiones de deslinde conceptual entre operaciones sujetas y no sujetas, con las consiguientes dudas acerca del devengo del Impuesto, y sobre todo las dificultades que se suscitan en relación con las deducciones del I.G.I.C. soportado por los entes públicos. Después de pensar detenidamente en los problemas apuntados, creo que una posible vía de solución podría consistir en declarar exentas del I.G.I.C. (con exención limitada) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos, a través de la modificación y adaptación el artículo 10.1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Se trataría en síntesis de una novedosa exención subjetiva para los entes públicos a los que se ha referido este trabajo.

A favor de esta propuesta puede argumentarse, en primer lugar, la radical simplificación en la gestión del I.G.I.C. por parte de los entes públicos. Éstos se limitarían a soportar el Impuesto de sus proveedores, y sólo serían sujetos pasivos en las importaciones y en los supuestos de inversión del sujeto pasivo²³. En todos los casos, sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas. No tendrían deber de alta censal, ni de facturación, ni de llevanza de libros-registro, ni tendrían que presentar autoliquidaciones periódicas.

En segundo lugar, un sólido argumento a favor de la instauración de la exención citada es la inexistencia o insignificancia de valor añadido en las operaciones de los entes públicos que actualmente están sujetas y no exentas, circunstancia ésta por la que sólo excepcionalmente se producirían las distorsiones en los precios y en la dinámica de la competencia que están siempre en la mente del legislador en materia de I.V.A. En efecto, los precios públicos se sitúan incluso a veces por debajo del coste de la operación de la que constituyen contraprestación, y los precios privados, únicos en los que puede existir un efec-

²² Párrafo primero del artículo 7.8º: "(No estarán sujetas al Impuesto) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria".

²³ Para lo que sería necesario quizás modificar el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, con el objeto de configurar expresamente como sujetos pasivos por inversión a los entes públicos cuando, además, en la adquisición de éstos se devengue I.G.I.C. y el proveedor no esté establecido en Canarias. En relación con esta previsión también podría intentarse (en la medida que la armonización comunitaria en materia de localización lo permita) localizar los servicios del artículo 17.2.5º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, siempre en sede del destinatario cuando éste sea un ente público, abstracción hecha de su carácter empresarial o no empresarial. Esta medida aportaría seguridad en las frecuentes relaciones de los entes públicos canarios con proveedores exteriores.

Miguel Ángel Herrero Hernández

tivo valor añadido, suelen ser irrelevantes en su cuantía respecto a la total actividad del ente público. En este sentido, es poco probable que la exención en la actividad de los entes públicos tuviera un peso decisivo en la toma de decisiones sobre la asunción directa por un ente público de una actividad económica, en detrimento de la creación de una entidad pública empresarial o una empresa pública. Es probable que los criterios de eficacia en la gestión primasen sobre los de mínima rebaja de precios, rebaja que se cifra en el importe del tipo de I.G.I.C. sobre el valor añadido por el propio ente público.

En tercer lugar no puede desdeñarse como argumento a favor de la exención de los entes públicos en el I.G.I.C. una adaptación de la normativa a la auténtica realidad de las cosas, en cuyo seno se soslayan de forma paladina los deberes inherentes al Impuesto.

Por último, merece la pena citar que un efecto colateral de la exención de los entes públicos sería que la enajenación de bienes de inversión por parte de un ente público estaría normalmente exenta por el artículo 10.1.25º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, salvo que se encontrara no sujeta. Si esta transmisión fuera de inmuebles estaría simultáneamente sujeta, conforme establece el artículo 4.4. de la Ley 20/1991, de 7 de junio, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ahora bien, si la transmisión se realizara a favor de otro ente público, la operación estaría también exenta de este último Impuesto (artículo 45. 1.A)a) del 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 la actualidad, una operación de estas características está en la generalidad de los casos sujeta y no exenta del I.G.I.C., y también en la generalidad de los casos este I.G.I.C. no es íntegramente deducible para el ente público adquirente del bien de inversión.



R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E - T U D I O S

**LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS. COMENTARIO A LOS
ARTÍCULOS 120, 121, 122 Y 123 L.G.T.**

José María Lago Montero

Profesor Titular de Derecho Financiero Universidad de Salamanca.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

1. CONCEPTO DE LIQUIDACIÓN.

2. LIQUIDACIONES PROVISIONALES Y DEFINITIVAS.

2.1.- Criterios de clasificación.

2.2.- La inutilidad del artículo 122 L.G.T.

2.3.- Alcance de las novedades introducidas por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de reforma parcial de la Ley General Tributaria, en sus artículos 121 y 123. Comprobaciones abreviadas por oficinas gestoras. Liquidaciones provisionales.

2.4.- Comprobación inspectora. Liquidación provisional, liquidación provisional complementaria o liquidación definitiva.

2.5. Características de las liquidaciones provisionales.

2.6. Clases de liquidaciones provisionales.

- a) A cuenta.*
- b) Parciales y totales.*
- c) Complementarias.*
- d) Cautelares o caucionales.*

2.7. La liquidación definitiva.

E S T U D I O S

1. CONCEPTO DE LIQUIDACIÓN

En la doctrina se han utilizado tradicionalmente dos nociones fundamentales de liquidación. La primera concibe a la liquidación como un proceso, serie de actos administrativos que, partiendo del hecho imponible, concluye en un acto de concreción de la deuda que la hace líquida y exigible. Según la segunda acepción, debe acotarse el término *liquidación* para referirse con él únicamente a este acto de imposición final (Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, E.-LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Derecho Tributario*, II, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1.998).

En nuestro ordenamiento jurídico, y con la Ley General Tributaria vigente en la mano, a la liquidación como procedimiento o serie de actos se la ha denominado procedimiento de gestión tributaria, de tal manera que por liquidación en sentido estricto se entiende aquél acto que dentro del procedimiento de gestión tributaria, concreta una obligación líquida y exigible a cargo del administrado. La diferencia entonces, entre procedimiento y liquidación, aparece como una distinción entre el todo y la parte. La liquidación es el acto administrativo que, dentro del procedimiento de gestión tributaria, incorpora un pronunciamiento sobre la existencia y la cuantía de la obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible.

Para delimitar algo más esta noción, es conveniente realizar algunas precisiones, la primera de ellas, referida al contenido del acto de liquidación. Éste tiene por objeto, como hemos anunciado, la determinación de la deuda tributaria a satisfacer por el sujeto pasivo como consecuencia de la realización del hecho imponible. Pero dentro de la deuda tributaria que la liquidación cuantifique debe distinguirse lo que es el contenido esencial del acto de liquidación, la cuota tributaria, y lo que es el contenido accidental del acto de liquidación, integrado por los conceptos que enumera el artículo 58.2 L.G.T. (Cfr. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "El acto de liquidación", *C.R.E.D.F.* nº 20/1.978). En rigor no forma parte del acto de liquidación la determinación del interés de demora, de los recargos de aplazamiento, prórroga, especiales o de apremio ni de las sanciones pecuniarias (Cfr. RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1.987).

Sin embargo, es cierto que nuestro ordenamiento jurídico rara vez separa el régimen jurídico aplicable al acto de liquidación de la obligación tributaria material y el aplicable a los actos de determinación de las prestaciones accesorias antedichas. En la práctica aparecen, pues, frecuentemente, en unidad de acto administrativo, la liquidación de la obligación tributaria material y la determinación de los intereses moratorios, generales o especiales, así como la imposición de recargos y sanciones de variado cuño. Cuando esto ocurre, se puede desglosar el contenido del acto, a efectos de suspensión por ejemplo, pues ésta puede afectar separadamente a cualquiera de los elementos de la deuda (Cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *La suspensión de liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico-administrativa*, Tecnos, Madrid, 1.994).

José María Lago Montero

Los actos administrativos que liquidan la obligación tributaria difieren, en rigor, de los actos administrativos que determinan las prestaciones tributarias accesorias, pues éstas tienen otro presupuesto de hecho, otra función en el procedimiento de aplicación del tributo y, en ocasiones, hasta otro órgano competente para practicarlas. La suspensión, pues, de unos y otros actos debería regularse y plantearse por separado, atendiendo a la distinta naturaleza jurídica de cada uno. Esto ocurre ya hoy respecto de los actos que imponen prestaciones sancionatorias, en los que el derecho a la presunción de inocencia (artículo 24.2 de la Constitución) acarrea su carácter no ejecutivo en tanto no se ponga fin a la vía administrativa (artículo 138.3 L.R.J.A.P. y artículo 81. 3 L.G.T. recién reformado por la Ley de Derechos y Garantías de lo Contribuyentes, artículo 35 y disposición final primera) sin prestación de garantía alguna. No obstante, la frecuente carencia de normas jurídicas propias aplicables a los actos administrativos de determinación de prestaciones accesorias, inclina a éstos a seguir el régimen jurídico propio de las liquidaciones tributarias en sentido estricto.

La segunda precisión hace referencia también, aunque desde otro punto de vista, a los posibles contenidos del acto de liquidación. Éste concreta, como decimos, la obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible, lo cual significa que si no se ha realizado el hecho imponible, nada hay que liquidar, y un acto administrativo que declarase la inexistencia de obligación tributaria por no realización del hecho imponible sería, en rigor, un acto no liquidatorio, y no una liquidación negativa. En cambio, si, habiéndose realizado un hecho imponible no existe una obligación tributaria merced a la concurrencia de exenciones, bonificaciones, reducciones o deducciones, el acto administrativo que lo determine sería una liquidación negativa, una liquidación que determinaría la inexistencia de deuda tributaria pese a la realización del hecho imponible (Cfr. BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Edersa, Madrid, 1.983).

Al margen de los supuestos recién citados, el contenido "normal" del acto de liquidación es la concreción de la obligación tributaria existente originada por la realización del hecho imponible. La deuda tributaria determinada por la liquidación debe ser satisfecha, en principio, por el sujeto pasivo. Y decimos "en principio" porque puede ocurrir que tal deuda tributaria haya sido ya satisfecha íntegramente con anterioridad en virtud de previa liquidación, autoliquidación o ingreso a cuenta -pagos fraccionados, retenciones o ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie-. Puede ocurrir también que tal deuda tributaria haya sido satisfecha sólo parcialmente, en virtud de los mecanismos antedichos. Y puede ocurrir, por último, que tal deuda tributaria haya sido satisfecha en exceso, que se haya ingresado ya un importe superior al determinado por la liquidación mediante tales mecanismos. En todos los supuestos, la liquidación goza del mismo contenido: concreta la obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible. Y, sin embargo, genera situaciones jurídicas diferentes. Si la deuda no ha sido satisfecha aún, constituye al sujeto pasivo en la obligación de satisfacerla. Si lo ha sido parcialmente, constituye al sujeto pasivo en la obligación de satisfacer la diferen-

E S T U D I O S

cia. Si lo ha sido totalmente, no constituye al sujeto pasivo en la obligación de satisfacer nada, limitándose a atribuir o confirmar la naturaleza satisfactoria de la obligación tributaria de los ingresos ya efectuados. Por último, si la deuda ha sido ingresada en exceso con anterioridad a la liquidación, ésta constituye a la Administración en la obligación de satisfacer al sujeto pasivo la diferencia en exceso ingresada (Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: "Comentario al artículo 120 L.G.T.", en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1.983).

La última precisión a realizar respecto al concepto de liquidación se refiere a la exclusión del mismo, o mejor dicho, a la no inclusión en el mismo de las autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones. Las operaciones de liquidación tributaria que prevé el artículo 10.k. L.G.T. y que las leyes reguladoras de la mayoría de los tributos ordenan realizar a los sujetos pasivos, se asemejan materialmente a los actos de liquidación que emite la Administración Tributaria: consisten en la determinación de la deuda a satisfacer como consecuencia de la realización del hecho imponible. Por ello, es defendible su asimilación a los actos de liquidación provisional. Pero, como han señalado PÉREZ DE AYALA, J.L.-GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Derecho Tributario*, II, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1.994, "procesalmente, y desde el punto de vista del derecho tributario administrativo, no son actos administrativos ni, por tanto, liquidaciones provisionales". Y es que, como ha explicado FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos", *C.R.E.D.F.* nº 37/1.983, "sin variar su contenido, un acto varía radicalmente de régimen jurídico si en lugar de realizarlo la Administración lo realiza el administrado". Esto es lo que ocurre en materia de autoliquidaciones: la inexistencia de un pronunciamiento de la Administración impide que las mismas puedan ser consideradas técnicamente actos administrativos de liquidación. Con la consecuencia práctica trascendental de que las autoliquidaciones no pueden recurrirse directamente, como las liquidaciones provisionales, en tanto no se produzca un acto de la Administración, tácito o expreso, que confirme la autoliquidación, acto administrativo que frecuentemente ha de pedir y provocar el administrado -artículo 8 y disposición adicional 3ª R.D.I.I. y artículo 116 R.P.E.A.-.

2. LIQUIDACIONES PROVISIONALES Y DEFINITIVAS

2.1. Criterios de clasificación.

El artículo 120 L.G.T. clasifica los actos de liquidación en dos grupos: liquidaciones provisionales y definitivas. Dice este precepto: "1. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas. 2. Tendrán consideración de definitivas: a) las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional. b) Las giradas conforme a las bases firmes señaladas por los Jurados Tributarios. c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción. 3. En los de-

José María Lago Montero

más casos tendrán carácter de provisionales, sean a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales”.

A la vista de este artículo 120 L.G.T. es necesario delimitar con la mayor precisión posible cuáles son los criterios a seguir para distinguir entre uno y otro tipo de liquidaciones. GARCÍA-BRAGADO DALMAU, A.: “El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales”, *Estudios de Derecho Tributario*, II, I.E.F., Madrid, 1.979, aborda la distinción desde tres puntos de vista.

a) *Conceptualmente*, son liquidaciones definitivas las que se practican con vista de todos los elementos de juicio que permiten decidir de plano sobre la debida exacción del tributo y provisionales, lógicamente, serán las que se practican sin tener en cuenta todos esos elementos de juicio (Esta afortunada distinción procede de BAS Y RIVAS, F.: *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*, II, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1.960).

b) *Descriptivamente*, son liquidaciones definitivas las que como tales se enumeran en la ley, y provisionales las que así se mencionan, o bien las que no quedan incluidas entre las señaladas como definitivas.

c) *Según su régimen jurídico*, son provisionales las liquidaciones susceptibles de modificación por la Administración dentro del procedimiento de gestión sin acudir a procedimientos especiales de revisión; y definitivas, las que no pueden modificarse por la Administración de esta forma.

Estos tres criterios deben reputarse complementarios entre sí, pues nada hay en ellos que permita considerarlos como excluyentes o contrapuestos, como veremos seguidamente.

El legislador español ha optado por un criterio descriptivo para tipificar las liquidaciones definitivas, en tanto que las provisionales se califican de forma negativa: las que no son definitivas. No obstante, creemos que en la mayoría de los casos (dejando al margen de momento los apartados b) y c) del artículo 120.2, sobre los que volveremos en breve), lo que determina que la liquidación sea provisional o definitiva es la posibilidad o no de un nuevo pronunciamiento de la Administración sobre la cuantía de la deuda tributaria dentro del procedimiento de gestión y sin acudir a los procedimientos especiales de revisión (Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E.. *Comentarios...*, cit). Y no hay tal posibilidad cuando la liquidación ha sido practicada previa completa comprobación administrativa del hecho imponible y su valoración, es decir, cuando la Administración ha contado con todos los elementos de juicio para la debida aplicación del tributo. Así las cosas, los criterios conceptualista, descriptivo y del régimen jurídico son perfectamente compatibles en orden a la calificación de una liquidación como provisional o definitiva.

El profesor RUIZ GARCÍA (*La liquidación...*, cit.) explica que “la doctrina distingue un aspecto sustancial y otro procedimental de la definitividad. En sentido sustancial sig-

E S T U D I O S

nifica que la Administración, al dictar el acto administrativo en que aquella liquidación se plasma, tiene formado un juicio sobre el caso. El aspecto procedimental, por su parte, postula la inmodificabilidad de la declaración de la Administración en el marco del procedimiento liquidatorio...; la acepción material es el fundamento de la formal o procedimental; la liquidación definitiva genera determinados efectos jurídico-procedimentales porque se adopta en vista de todos los elementos que permiten formar a la Administración su juicio; pero la liquidación definitiva produce sus efectos típicos aún cuando, en el caso concreto, no pueda considerarse como definitiva en el plano sustancial". Sobre esta última aseveración volveremos enseguida al comentar el artículo 120.2.c.

Dado que el artículo 120.2.a. L.G.T. califica a las liquidaciones como provisionales o definitivas según haya mediado o no previa comprobación, es necesario precisar, si quiera sea en simples trazos, qué alcance ha de tener tal actividad comprobadora para que la liquidación subsiguiente sea considerada definitiva. Se entenderá realizada tal comprobación cuando se haya constatado la existencia del hecho imponible declarado, se haya investigado lo no declarado, así como todos aquellos elementos y circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible y se haya, por último procedido a la valoración de todos los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria -cfr. artículo 109 L.G.T.-.

Sólo la *completa* comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración dará lugar a una liquidación definitiva. Así, el artículo 27 del Texto Refundido de la Renta de Aduanas (Real Decreto 511/1.977, de 18 de febrero), reflejando el artículo 120 L.G.T., contiene, sin embargo, una mejor redacción que éste -vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1.986, Aranzadi 2.375, ponente MENDIZÁBAL ALLENDE-. El profesor SÁNCHEZ SERRANO (*La declaración tributaria*, I.E.F., Madrid, 1.977) matiza que en algunos casos "la liquidación provisional va precedida de una cierta actividad comprobadora de la Administración" y considera por ello que el artículo 120.2.a. L.G.T. no ha sentado un criterio claro en orden a la distinción de las liquidaciones provisionales y definitivas.

Así pues, la comprobación realizada sólo en parte, la comprobación no terminada, no habilita para calificar a la liquidación subsiguiente como definitiva. En este sentido, ni la llamada comprobación de valores, que se limita a "la cuantificación de alguno de los elementos del hecho imponible" -cfr. SÁNCHEZ SERRANO, L. "Comentario al artículo 52 L.G.T", *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, I, Madrid, 1.983) ni la comprobación documentada en acta previa son comprobaciones *completas* que permitan considerar a las liquidaciones resultantes de las mismas como definitivas.

Por lo que se refiere a la comprobación de valores, ya demostró en su día BOLLO AROCENA -*Análisis jurídico...*, cit.- que ésta no agota "la fase de comprobación e investigación que configuran los artículos 109 y siguientes de la Ley General Tributaria y que debe tomarse como referencia para distinguir las liquidaciones provisionales de las

José María Lago Montero

definitivas...". Especialmente clarificadora sobre el carácter provisional de la liquidación girada tras la comprobación de valores resulta la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 1.988, ponente PUJALTE CLARIANA -G.F. nº 64/1.989-.

Por lo que respecta a la comprobación documentada en acta previa, ARIAS VELASCO, J.: "Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria", C.T. nº 18/1.976 sostiene con acierto que "no cualquier comprobación sino sólo la comprobación completa y suficiente, que se plasma en acta definitiva, da lugar a liquidación definitiva", si bien considera defendible que "del mismo modo que la liquidación definitiva produce un efecto preclusivo, vinculante para la Administración, la liquidación derivada del acta previa produzca un análogo efecto preclusivo, aún cuando parcial y limitado a los elementos del hecho imponible que en el acta se declaran comprobados y cuya regularización se propone. Nos encontraríamos, así, ante una figura híbrida de liquidación provisional, en cuanto modificable y definitiva en lo que respecta a parte de sus elementos". A nuestro juicio, el derecho positivo vigente impide, hoy por hoy, una solución híbrida como la planteada, aunque la demande, desde luego, el principio de seguridad jurídica, que veta la existencia de reiteradas comprobaciones y liquidaciones sobre un mismo hecho imponible y obliga a la Administración a una muy exquisita motivación de sus cambios de criterio. Tanto jurisprudencial como doctrinalmente se avanzan soluciones en este sentido (Cfr. LAGO MONTERO, J.M.: "Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica. Actas previas y liquidaciones provisionales y complementarias", C.T. nº 65/1.993).

El profesor RUIZ GARCÍA (*La liquidación...*, cit.) opina que cuando el sujeto pasivo acepta parcialmente la propuesta de regularización inspectora y se levanta acta previa, "pese a haberse realizado la comprobación, la liquidación que se gira es de carácter provisional; lo que determinará en tal caso que se gire liquidación provisional o definitiva no es la existencia o no de la comprobación, sino la aceptación parcial o total de la regularización de su situación tributaria por el sujeto pasivo". Esto es inexacto. La aceptación parcial por el sujeto pasivo de la propuesta inspectora no determina directamente el carácter provisional de la liquidación. Lo que determina es que la comprobación se tenga por no terminada, y es por esto, porque no ha concluido la comprobación, por lo que la liquidación que se dicta es provisional. Como señalan MANTERO SÁENZ, A.-CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Edersa, Madrid, 1.990, en los supuestos de actas previas "falta la comprobación administrativa 'definitiva'".

Por lo que se refiere al artículo 120.2.b. L.G.T., que considera definitivas a las liquidaciones giradas sobre bases firmes señaladas por los Jurados Tributarios, se trata de un precepto que ha perdido su virtualidad tras la supresión de estos órganos especiales de gestión tributaria hace ya años bastantes (ley 34/1.980) como para que la Ley 25/1.995, de 20 de julio, que reforma la L.G.T., se hubiera molestado en eliminar tan añeja e inoperante referencia. Cabría considerar definitivas hoy día a las liquidaciones que se giraran sobre bases firmes fijadas mediante estimación indirecta, régimen éste

E S T U D I O S

sustitutivo del de estimación por Jurados desde la Ley 34/1.980, de reforma del procedimiento tributario. Así lo creen MANTERO SÁENZ, A.-CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento...*, cit., que consideran provisionales aquellas liquidaciones que "no han sido giradas conforme a las bases firmes (impositivas fijadas en estimación indirecta)".

A nuestro juicio, sin embargo, tras la supresión de los Jurados no es ya la firmeza de la base el criterio válido para distinguir entre liquidación provisional o definitiva. Fijada que sea una base imponible mediante estimación indirecta, la liquidación subsiguiente será definitiva si la estimación ha concluido, es decir, si este especial procedimiento de comprobación ha finalizado; y será provisional la liquidación que se practique sobre una base fijada mediante estimación indirecta no habiéndose concluido la estimación. En el régimen de estimación por Jurados, el acto firme del Jurado Tributario fijando la base imponible daba por concluido el procedimiento especial de comprobación que este órgano llevaba a cabo. En el régimen de estimación indirecta, en cambio, la Inspección puede fijar bases imponibles que adquieran firmeza sin que haya concluido la comprobación -formalización de acta previa no recurrida-. En estos casos, pese a la firmeza de la base, la liquidación que se practicare sería provisional, por no haberse terminado la comprobación. Y, recíprocamente, la Inspección puede fijar bases imponibles que no adquieran firmeza dando por concluida la comprobación -formalización de acta definitiva recurrida-. En estos casos, pese a la no firmeza de la base, la liquidación que se practicare sería definitiva, por no haberse terminado la comprobación.

Entendemos, en resumen, que a partir de la supresión de los Jurados Tributarios el criterio que formula en artículo 120.2.b. L.G.T. en orden a la clasificación de las liquidaciones como provisionales o definitivas se subsume en el criterio que formula el apartado a) del mismo artículo 120.2.

Finalmente, el artículo 120.2.c. L.G.T. considera definitivas las liquidaciones que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción. Habitualmente no existe este plazo para comprobar dentro de la ley particular de cada tributo, por lo que el mismo se confunde con el de prescripción del ejercicio de la potestad liquidadora del artículo 64 L.G.T. Tales liquidaciones conceptualmente no son definitivas, pues no se han practicado con vista de todos los elementos de juicio que permiten decidir de plano sobre la debida exacción del tributo. Por ello, se entiende en la doctrina y en la jurisprudencia que tales liquidaciones provisionales no se elevan a definitivas por el mero transcurso del tiempo, sino que son liquidaciones provisionales las cuales, cuando decae el derecho de la Administración a comprobar, adquieren los caracteres de inmodificabilidad propios de las definitivas. En este sentido, FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1.998, y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Comentarios...*, cit. Vid., Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de noviembre de 1.984 -*Impuestos* nº 8/1.985-, Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1.985 -*Aranzadi* 2.330, ponente PÉREZ TEJEDOR-, y Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de marzo de 1.987 -*R.D.F.H.P.* nº 198/1.988-.

José María Lago Montero

Tampoco las liquidaciones resultantes de actuaciones de comprobación abreviada, ex artículos 121 y 123 L.G.T., recién reformados por la Ley 25/1.995, son definitivas. Le dedicamos un epígrafe particular más adelante.

Debemos concluir este apartado señalando que, a tenor del artículo 120.1.L.G.T. en nuestro ordenamiento jurídico toda liquidación o es provisional o es definitiva, es decir, necesariamente pertenece a una de estas dos categorías, y cualesquiera otras que se mencionen en las leyes han de participar de la naturaleza de una u otra. Apunta en este sentido el profesor RUIZ GARCÍA (*La liquidación...*, cit.) que "en la legislación del Impuesto de Derechos Reales, las liquidaciones provisionales y definitivas han sido dos modalidades más entre las varias que puede revestir el acto de liquidación, pero no las únicas;...Sustancialmente distinta parece la concepción de la Ley General Tributaria. El citado artículo 120 admite como únicos términos de clasificación los conceptos de provisional y definitiva; todas las restantes categorías -a cuenta, complementarias, caucionales, parciales y totales- no son, según esto, sino modalidades de la liquidación provisional, a tenor del párrafo 3º de tal artículo". Ésta última aseveración será contrastada más adelante.

Apuntamos por último, que no es posible, a nuestro juicio, mantener un criterio apriorístico de calificación de las liquidaciones en uno u otro sentido. Las liquidaciones, creemos, no son provisionales con carácter general y definitivas con carácter excepcional, ni tampoco lo contrario. GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, IV, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.972, cree que la Ley General Tributaria "define las liquidaciones provisionales de modo residual, como todas aquellas que no son definitivas". Por su parte, RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*cit., cree que la Ley General Tributaria "en la realidad, sin embargo, parece reconocer como norma general las liquidaciones provisionales, circunscribiendo el carácter de definitivas a aquéllas que reúnan ciertos requisitos". A nuestro juicio no hay sustento para las contrapuestas opiniones de estos prestigiosos autores. Una liquidación es provisional o definitiva en cada caso atendiendo únicamente a los criterios expuestos en este apartado.

Cuestión distinta es que, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica, que demanda una gestión tributaria ortodoxa, compuesta por actos administrativos revestidos de certeza, nuestro ordenamiento debiera establecer que la Administración cuando liquide, lo haga, como regla general, con carácter definitivo y sólo excepcional y motivadamente, con carácter provisional. El contribuyente tiene derecho a la certeza liquidatoria. La liquidación provisional le sume en plena incertidumbre. Algún día el legislador debería invertir esta situación.

2.2.- La inutilidad del artículo 122 L.G.T.

Dispone este precepto que "cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquella no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza". Como ha explicado LEJEUNE VALCÁRCEL, E.:

E S T U D I O S

Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, homenaje a Don Fernando Sáinz de Bujanda, II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.991, "se trata de un precepto de muy limitado alcance hoy día, por cuanto fue pensado a la vista de la conexión existente, en el momento de elaborar la Ley General Tributaria, entre el entonces vigente Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y los denominados Impuestos a cuenta. Pensando en tal conexión, fundamento de toda la estructura que tenía la imposición directa, era totalmente correcta la previsión de que la base imponible de un tributo que fuera determinada por referencia a la de otro, no tuviera carácter definitivo (siendo, por tanto, revisable) hasta tanto la base de referencia no adquiriera firmeza. Pero al estar tan precisamente redactado para un supuesto concreto, el precepto que analizamos no era automáticamente de aplicación a otros casos que, aún haciendo uso de esta técnica referencial, no contemplaban una estricta conexión de bases; tal era el caso del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio...".

Hoy por hoy son muy frecuentes las remisiones, en las leyes reguladoras de algunos tributos, a la hora de regular la base imponible, a las leyes reguladoras de otros tributos disciplinadoras de idéntica magnitud. Las conexiones y remisiones en la imposición patrimonial estática y dinámica son múltiples -Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales-. Pero ello no significa en modo alguno que la fijación de la base imponible de cualquiera de ellos penda de la firmeza de la base imponible de ninguno de los otros, previsión ésta que no se contiene en la normativa reguladora de ninguno de ellos. El precepto es, pues, hoy por hoy, inaplicable y no se entiende cómo el reformador de la Ley 25/95 lo ha dejado inalterado.

Cuestión distinta a ésta, y que podría ser encarada en el futuro por éste o por cualquier otro precepto, es, como plantea el propio LEJEUNE, ob.cit., la de la deseable armonización entre los tributos en materia de valoraciones uniformes de los bienes, "que debe tomar, como estaba previsto desde los primeros proyectos del Impuesto sobre el Patrimonio neto, a este impuesto como punto de arranque para las valoraciones aplicables a los otros", tarea ésta en la que, quedando camino por recorrer, se ha avanzado bastante.

2.3. Alcance de las novedades introducidas por la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de reforma parcial de la Ley General Tributaria, en sus artículos 121 y 123.

La Ley 25/1.995, de 20 de julio, reforma, entre otros, los artículos 121 y 123 L.G.T. para introducir en ellos lo que ya preveían diversas normas reguladoras de tributos en particular: la realización por las oficinas gestoras de actuaciones de comprobación parcial con resultado de liquidaciones provisionales, tras la pertinente autoliquidación y antes de la comprobación inspectora. BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis jurídico...*, cit., fue pioner en aclarar el alcance de estas actuaciones de control o comprobación parcial realizadas por oficinas gestoras. Especialmente insistentes en distinguir esta parcial com-

José María Lago Martínez

probación gestora de la comprobación inspectora son los comentarios de RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit., y MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1.995.

Con redacción redundante, plagada de vocablos innecesarios o/e imprecisos, estos preceptos reconocen por fin, con carácter general para todos los tributos, lo que era práctica habitual de los grandes tributos del sistema -I.R.P.F., I.V.A., I.Sociedades- y que puede sintetizarse en las siguientes consideraciones:

a) Las oficinas gestoras pueden practicar actuaciones de comprobación parcial. La L.G.T. reformada prefiere decir, con notoria ambigüedad, que "la Administración tributaria podrá efectuar actuaciones de comprobación abreviada". Pero lo que se quiere expresar, aunque no se consiga claridad, es que son las oficinas gestoras las que pueden comprobar, siquiera sea parcialmente, y no sólo las oficinas inspectoras que, evidentemente, comprueban del cero al infinito -artículo 140 L.G.T.-. Se pretende zanjar así, por si a alguien le quedaba a estas alturas alguna duda, la añeja discusión acerca de si los órganos de gestión tenían competencias comprobadoras o si éstas estaban monopolizadas por los órganos de inspección. A nuestro juicio, siempre el artículo 109 L.G.T. avaló la primera interpretación, que hoy ratifican, aunque torpemente, los reformados artículos 121.1 y 123 L.G.T. Nunca dudó al efecto SAÍNZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, F.D.U.C., Madrid, 1.982, donde decía textualmente: "Todos los órganos administrativos con competencia para la gestión del tributo la tienen para realizar las operaciones de comprobación e investigación. Hay, pues, que desterrar la errónea creencia de que las operaciones de comprobación e investigación son de la competencia privativa de la inspección tributaria". Amplia explicación de la periclitada polémica en BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis...*cit. Sigue aferrada al esquema clásico, aún después de la Ley 25/1.995, PITA GRANDAL, A.M.: "La atribución de competencias en materia de comprobación", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero* nº 92/1.996, para quien sólo la Inspección detenta, en rigor, competencias en materia de comprobación.

Tampoco encuentro especialmente afortunada la expresión "comprobación abreviada". La comprobación por oficina gestora durará lo que sea menester, pues no se le fija plazo, lamentablemente, por cierto, y será "breve", "abreviada", "larga" o "alargada" según sea la capacidad de trabajo de la oficina en cuestión -medios y aptitudes personales y materiales-, y según con que otra dimensión temporal se la compare. Lo que se quiere decir y no se acierta a decir es que la comprobación gestora es deliberadamente parcial, incompleta, para distinguirla de la comprobación inspectora, que debe ser total y completa. Por eso se supone a ésta más larga y aquélla más breve y se la bautiza de "abreviada".

Cierto es que el artículo 23 de la reciente Ley 1/1.998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece que "el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa

E S T U D I O S

aplicable fije un plazo "distinto". Hay que entender, pues, que iniciadas actuaciones de comprobación por oficina gestora, éstas deberán desarrollarse y concluir, salvo interrupciones justificadas o imputables al interesado, en el razonable plazo de seis meses. El problema que plantea este precepto, a falta del necesario desarrollo reglamentario, es que carece de referencias acerca de la necesaria notificación formal al administrado de que se han iniciado tales actuaciones de comprobación, notificación sin la cual es imposible iniciar el cómputo de los seis meses, deviniendo el precepto inoperante.

b) La comprobación por oficina gestora versa sobre los datos declarados, almacenados o requeridos que sea capaz de reunir la oficina gestora, con la sola exclusión del examen de la contabilidad empresarial o profesional. Tal exclusión no juega en el supuesto del artículo 123.2, segundo párrafo: "No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia". Esto es lo que se deduce tras la fatigosa lectura del poco ordenado artículo 123 L.G.T. Resulta del mismo que la comprobación por oficina gestora no es tan incompleta como cabría esperar de su adjetivación de "abreviada". Si la oficina gestora puede examinar todos los datos declarados, los ya obrantes en su poder con anterioridad, los requeridos *ex profeso* para la ocasión, e incluso la contabilidad -a efectos de contraste con los datos declarados cuando se trate de devolver cuotas diferenciales-, estamos ante una comprobación que puede resultar, en muchos casos, bastante exhaustiva y "alargada".

La doctrina ha denunciado con acierto, antes y después de la reciente reforma de la L.G.T., este solapamiento de comprobaciones, la tradicional inspectora y la novedosa y creciente gestora, sin que la L.G.T. proceda, ni antes ni ahora, a delimitar los efectos de la una para con la otra, con evidente perjuicio para la seguridad jurídica de los administrados. Véase, por todos, MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASA-DO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1.997. DE LA PEÑA VELASCO, G.: "La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 L.G.T.)", *Impuestos* nº 1/1.996, llevado del noble afán de delimitar efectos de la comprobación gestora para con la posterior comprobación inspectora, entiende que aquélla produce un efecto preclusivo parcial, de tal manera que la Inspección no podrá comprobar de nuevo lo que ya comprobó la oficina gestora. Esta es desde luego una solución deseable y satisfactoria para con el principio de seguridad jurídica. Pero del derecho positivo hoy día vigente no vemos que pueda deducirse, desgraciadamente, tal posición. La potestad comprobadora de la Inspección no aparece limitada ni en la L.G.T. ni en el R.G.I. por el contenido de las posibles comprobaciones gestoras que se hayan desarrollado antes. Volveremos después sobre esto.

c) Fruto de la comprobación "abreviada" es la liquidación provisional "de oficio". Manteniendo su línea de introducir calificaciones innecesarias o improcedentes, nos di-

José María Lago Montero

cen los renovados artículos 121.2 y 123 L.G.T. que la Administración podrá practicar liquidaciones provisionales "de oficio" tras practicar actuaciones de comprobación "abreviada". No tengo especial adición a entrecomillar palabras. Ocurre que, de nuevo, se utiliza una expresión inapropiada: de oficio. Todo el procedimiento de gestión tributaria se desarrolla de oficio. La Administración no liquida a instancia de parte. Es un procedimiento inquisitivo. Es desarrollo de una potestad administrativa, de un poder-deber: la Administración puede y debe liquidar sin previa petición de parte. Tildar a una liquidación como "de oficio" está sencillamente de más. Todas las liquidaciones se practican de oficio y ésta también. Sobra el recordatorio.

Lo que parecen querer los preceptos que comentamos es depositar en manos de las oficinas gestoras la competencia para iniciar el procedimiento de gestión por actuación investigadora, es decir, en los supuestos de incumplimiento por el sujeto pasivo de su deber de declarar o autoliquidar. Y que tal iniciación, que es de oficio, vaya seguida de las pertinentes liquidaciones provisionales. Así, al menos, lo ha interpretado la doctrina -PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1.997-. Si ésta es la *ratio legis* de estos preceptos, habría que criticarles doblemente. Primero, por no expresar con claridad que tal atribución de competencias a las oficinas gestoras es lo que se pretende. Y segundo, porque tal atribución es innecesaria: ya se deducía del artículo 109 L.G.T. que compete a toda la Administración, y no sólo a la Inspección, la investigación de lo no declarado por el sujeto pasivo -Cfr. ARIAS VELASCO, J.-SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1.996-.

La liquidación que se practique fruto de actuaciones de comprobación abreviada es, como dicen acertadamente los artículos 121.2. y 123 L.G.T., provisional. No puede ser definitiva porque no se ha practicado aún comprobación inspectora y completa. Y sólo la completa comprobación inspectora del hecho imponible y sus circunstancias integradoras, condicionantes o modificativas produce la calificación jurídica de definitiva para la liquidación subsiguiente. Para DE LA PEÑA VELASCO, G.: *La liquidación provisional...*, cit., la liquidación provisional fruto de una comprobación abreviada es un *tertius genus* entre la liquidación provisional y la definitiva. A nuestro juicio no cabe esta tercera vía. Toda liquidación que se practique con la comprobación no terminada es provisional y nada más que provisional. Otra cosa es que nos agrade el diseño jurídico positivo que permite reiteradas comprobaciones y liquidaciones gestoras e inspectoras, según denunciemos en otro lugar -LAGO MONTERO, J.M.: "El procedimiento de gestión tributaria. Modificaciones recientes. Incidencia en la Hacienda Local", *R.I.D.T.* nº 5/1.997-. Pero es la situación lamentablemente vigente que, desde luego, debe corregirse en el sentido indicado por DE LA PEÑA: Toda comprobación parcial, abreviada, no terminada o como se la quiera denominar, debería vincular a la Administración en cierta medida de cara a la posible comprobación ulterior, y ello también a efectos liquidatorios.

d) No se puede liquidar sin previa audiencia al interesado. O como dice, por fin, con toda corrección, el reformado artículo 121 en su punto 3: "Antes de dictar la liqui-

E S T U D I O S

dación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes". Estamos de enhorabuena por la definitiva incorporación al derecho tributario positivo de este mandato, largamente reclamado por la mejor doctrina y jurisprudencia, que no tendrá ya que acudir al derecho administrativo supletorio en demanda de auxilio para evitar sorpresivas liquidaciones sin previo aviso y sin el elemental contraste de pareceres propio de todo procedimiento bilateral y contradictorio.

2.4. Comprobación inspectora. Liquidación provisional, liquidación provisional complementaria o liquidación definitiva.

Una vez puesto en marcha el procedimiento de gestión tributaria y practicadas, en su caso, actuaciones de comprobación abreviada y liquidación provisional pertinentes, prevé la L.G.T. una tercera fase: la comprobación por los órganos de inspección. La comprobación inspectora tiene por objeto el examen exhaustivo de la situación tributaria del contribuyente en el tributo concreto que sea analizado, a fin de verificar el cumplimiento o incumplimiento por el sujeto inspeccionado de sus deberes materiales y formales -una minuciosa clasificación de éstos, con notable aporte jurisprudencial, en LAGO MONTERO, J.M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1.998-. Los resultados obtenidos por el inspector actuuario en su labor de averiguación se plasman en acta, documento que recoge la propuesta de liquidación que el actuuario considera procedente, amén de cualesquiera otras propuestas de regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado -cfr. artículo 49 R.G.I., que prevé también, obviamente, que el actuuario declare correcta la situación tributaria del sujeto inspeccionado-.

El artículo 50 R.G.I. disciplina dos categorías de actas en función de sus repercusiones procedimental-liquidatorias. "Las actas que extienda la Inspección de los Tributos pueden ser previas o definitivas. Son actas previas las que dan lugar a liquidaciones de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que posteriormente se puedan practicar", dice el número 1 de este precepto, olvidando definir después, en algún lugar, cuáles son las actas definitivas. No pueden ser éstas otras, para ser coherentes con el diseño reglamentario, que aquéllas que dan lugar a liquidaciones definitivas -cfr. JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, I.E.F., Madrid, 1.993-

De cuando procede incoar un acta de una clase o de otra se ocupa el propio artículo 50 R.G.I. a continuación, de manera no muy ortodoxa, en nuestra opinión. De un lado, parece establecerse como criterio general el de que las actas sean definitivas, de tal manera que, cuando excepcionalmente la Inspección extienda un acta previa, "deberá hacerlo constar expresamente, señalando las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter y los elementos del hecho imponible o de su valoración a que se haya extendido ya la comprobación inspectora" -artículo 50.4 R.G.I.-. Pero por otra parte los números 2 y 3 de este artículo 50 R.G.I. establecen una lista tan repleta de su-

puestos en los que procederá la incoación de un acta previa, que se plantea la duda de si no será ésta, el acta previa, el auténtico documento a extender en la generalidad de los casos. Nada menos que ocho supuestos de hecho habilitan a la Inspección a incoar acta previa, de los cuales el contenido en el artículo 50.2.c. resume la filosofía de todos ellos, con una habilitación prácticamente en blanco: "Cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional".

La doctrina ha criticado severamente el abuso de acta previa a que conduce este precepto. Una cosa es que las comprobaciones parciales, no terminadas por causas tasadas y razonables, puedan y deban documentarse en acta previa con el resultado liquidatorio que sea pertinente y otra bien distinta que la Inspección goce de una facultad discrecional para no terminar las comprobaciones engorrosas y, para mayor escarnio, documentarlas en actas previas con resultados liquidatorios -Cfr. ARIAS VELASCO, J.-SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...*, cit.-. El R.G.I. necesita una reforma urgente en este punto que delimite con precisión cuándo pueden interrumpirse las actuaciones; cuántas actas previas se pueden incoar y cuántas correspondientes liquidaciones provisionales, que serán complementarias cuando rectifiquen a una liquidación provisional ya practicada con anterioridad; en qué medida queda vinculada la inspección por la comprobación ya documentada en acta previa de cara a actas sucesivas previas o definitivas; y en qué medida la liquidación provisional, fruto de acta previa, es rectificable o irrectificable por las posteriores liquidaciones provisionales complementarias fruto de nuevas actas previas o por la posterior liquidación definitiva fruto de acta definitiva. Entre tanto, estas graves insuficiencias normativas admiten soluciones doctrinales y jurisprudenciales -el más reciente y actualizado examen en JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección...*, cit.-.

A la vista de lo expuesto podríamos pensar que la tercera fase del procedimiento de gestión -comprobación inspectora- alberga en realidad dos fases, la comprobación documentada en acta previa y la comprobación documentada en acta definitiva, estando, por tanto, el procedimiento compuesto por cuatro fases y no por tres. Así ocurrirá en muchos supuestos, dada la normativa examinada, hoy por hoy vigente. Más no debe ser ese el esquema procedimental habitual. Primero porque, repetimos, la comprobación documentada en acta previa debe ser la excepción y no la regla. Y segundo, porque la mayoría de los tributos, entre ellos los locales, no se presta a suspensiones de comprobación del artículo 50 R.G.I. La comprobación inspectora se desarrolla desenvolviéndose de principio a fin sin incurrir en ninguno de los supuestos habilitantes para suspender las actuaciones-incoar acta previa-practicar liquidación provisional-. La comprobación termina, se documenta en acta definitiva y ésta incorpora una propuesta de liquidación definitiva que el inspector-jefe hará suya o hará rectificar, dictando en cualquier caso el acto final del procedimiento que es la liquidación definitiva -cfr. artículo 60 R.G.I. que convierte al inspector-jefe en el único órgano competente para liquidar en todo procedimiento en el que se hayan desarrollado actuaciones inspectoras-.

E S T U D I O S

La recaudación no es, en nuestra opinión, la quinta fase del procedimiento de gestión tributaria. La recaudación es una función administrativa que se desarrolla a través de un procedimiento administrativo distinto al de gestión tributaria, y que se despliega cada vez que en éste se determina una deuda tributaria líquida, exigible y no ingresada con anterioridad. La recaudación arranca de cada uno de los actos de liquidación, administrativos o del administrado, que se produzcan en el procedimiento de gestión y que arrojen deuda a ingresar.

Interesa señalar antes de concluir este apartado que las tres posibles fases que, a nuestro juicio, presenta el procedimiento de gestión tributaria no concurren necesariamente en la gestión de todos los tributos. El tributo se aplica frecuentemente en la realidad con la concurrencia única y exclusiva de la primera fase, iniciación, en su modalidad de autoliquidación. Eventualmente se desarrolla a continuación la segunda fase, comprobación abreviada y liquidación provisional por oficina gestora, particularmente relevante en los tributos en los que, por haber mediado excesivas anticipaciones de ingresos, deba la Administración proceder a la devolución de cuotas diferenciales. Pero no en todos los casos se produce esta parcial comprobación por oficina gestora ni, de producirse, da lugar siempre a una liquidación provisional. El tributo puede haber sido correctamente autoliquidado por el sujeto pasivo y éste nada debe ni nada le es debido por la Administración tributaria, que, si ninguna irregularidad detecta, se abstiene de emanar acto administrativo alguno. Más eventual aún si cabe es el desarrollo de la fase tercera del procedimiento de gestión. La inspección de los tributos actúa básicamente en ejecución de planes de inspección anuales, que no contemplan todos los años a todos los contribuyentes de todos los tributos. Sólo una pequeña parte de los sujetos pasivos tributarios es objeto de comprobaciones inspectoras, concluidas o no, con resultado liquidaciones provisionales o definitivas -cfr. AGUALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los planes de inspección*, Marcial Pons, Madrid, 1.994-.

El sujeto pasivo puede, pues, ser objeto, de acuerdo con la L.G.T. y R.G.I., de una, dos o tres comprobaciones administrativas con sus consecuentes liquidaciones tributarias. O de ninguna comprobación ni liquidación administrativa. Todas las fases del procedimiento, salvo su iniciación, que se produce generalmente mediante autoliquidación, más no necesariamente, son contingentes. Como explica el profesor PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., "la generalización de las autoliquidaciones...ha alcanzado un nivel elevadísimo en nuestro ordenamiento tributario actual, mientras que eran prácticamente desconocidas en la época de la aprobación de la L.G.T. Todo ello debe ser tenido en cuenta antes de iniciar el estudio de los diferentes procedimientos regulados en dicha L.G.T., cuyo desarrollo no tiene lugar ni con la rígida separación entre ellos que dicho texto presupone, ni con la ineluctable secuencia de sus fases prevista en el mismo". Concurren o no esas fases en función de la estructura del tributo, del cumplimiento que el sujeto pasivo realice de sus deberes materiales y formales, y de la capacidad de trabajo que las oficinas gestoras e inspectoras demuestren en el cumplimiento de sus funciones de comprobación y liquidación. Como ha señala-

do la doctrina, "ni sólo las oficinas gestoras liquidan ni sólo los órganos de inspección comprueban", lo que unido a la falta de delimitación normativa del alcance y efectos de las funciones de cada cual convierte hoy por hoy, al procedimiento de liquidación "en semillero de potenciales controversias tributarias que avivarán el nivel de conflictividad ya existente en este ámbito de los procedimientos de aplicación del tributo, en el que tan acusada resulta la sensibilidad y la capacidad "reaccional" del contribuyente - cfr. MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit.-.

2.5. Características de las liquidaciones provisionales.

Una vez delimitadas las categorías liquidatorias provisional y definitiva, podemos recoger las características fundamentales de las liquidaciones provisionales, dado que éstas, además de predominar absolutamente en la práctica sobre las definitivas, presentan un régimen jurídico conflictivo y propio, merecedor de una atención particular.

Las liquidaciones provisionales se giran normalmente sobre los datos facilitados por el propio sujeto pasivo. Pero como señala el artículo 121.1 L.G.T., la Administración no está obligada a ajustar sus liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos. Y en caso de que la Administración se aparte de estos datos al liquidar provisionalmente, el hipotético aumento de la base tributaria que se produzca sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo, con expresión concreta de los hechos y elementos que la motiven -cfr. artículo 124.1.a. L.G.T.-. Ocurre, en suma, que la liquidación provisional puede practicarse sobre la exclusiva base de los datos declarados por el sujeto pasivo, o bien atendiendo a datos ya obrantes en poder de la Administración con anterioridad u obtenidos por ella merced a la realización de una abreviada, pero cierta, actividad comprobadora.

En cualquier caso, las liquidaciones provisionales se practican sin tener a la vista todos los elementos de juicio necesarios para la debida exacción del tributo, se practican sobre hechos y bases imponibles que sólo son presunta y probablemente ciertos, quedando pendientes del resultado que arroje la comprobación terminada y la subsiguiente liquidación definitiva. La liquidación provisional es, pues, desde el punto de vista del ortodoxo quehacer administrativo, y si se nos permite la expresión, poco más que un engendro, un artificio técnico para determinar la deuda sin datos ciertos, un pronunciamiento inseguro y chapucero, que pervive entre nosotros por su demoledora eficacia y por la singularísima comodidad que entraña para la Administración Tributaria este liquidar sin comprobar como en rigor se debería.

Es la liquidación definitiva, practicada previa completa comprobación, la que determina perfectamente la deuda tributaria, de tal manera que las liquidaciones provisionales incorporan un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda tributaria definible, según la doctrina, con las siguientes notas.

E S T U D I O S

a) "Fijan *aproximadamente* el importe de la obligación tributaria material, al carecerse de un conocimiento exacto del hecho imponible o de cualquier otra circunstancia determinante del *quantum* de la obligación tributaria material. Por el contrario, si ha habido la comprobación y valoración del hecho imponible por parte de la Administración financiera, el acto de liquidación es *definitivo*, y se caracteriza...porque ya las oficinas...fijan *exactamente* el importe de la obligación tributaria material..." -cfr. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *El acto de liquidación...*, cit.-.

b) Presentan, cuando determinan deuda a ingresar, un claro *carácter fiscal, recaudatorio*, pues "el desembolso que en virtud de aquélla haga el contribuyente puede no ser el efectivamente debido" -cfr. BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis...*, cit.-, que sólo se conocerá certeramente tras la comprobación y liquidación definitiva. Es evidente que no toda liquidación provisional tiene efectos recaudatorios, pues puede determinar la inexistencia de deuda tributaria o generar la devolución al sujeto pasivo de ingresos efectuados en exceso sobre la cuantía de la deuda. Con esta nota quiere significarse simplemente que la liquidación provisional pretende, cuando determina deuda a ingresar, proporcionar un ingreso rápido a la Administración, y no cuantificar exactamente el importe de la deuda tributaria. Véase la crítica a esta nota en RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit.-.

c) Mediante la liquidación provisional se efectúa un *pronunciamiento anticipado* sobre la cuantía de la deuda tributaria, pues ésta se fija *antes* de su perfecta determinación por la liquidación definitiva -cfr. PÉREZ DE AYALA, J.L.-GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Derecho Tributario*, cit.-.

d) El ingreso efectuado en su caso por el contribuyente en virtud de una liquidación provisional tiene el carácter de *a cuenta* del resultado que arroje la definitiva correspondiente. Sobre las liquidaciones provisionales a cuenta volveremos enseguida.

Todos estos caracteres que confluyen en la liquidación provisional y en el ingreso que, en su caso, ella proporciona -aproximado, fiscalista, anticipado, a cuenta- nos permiten adelantar la idea de que las liquidaciones provisionales presentan una clara vocación "garantista", "cautelar" en sentido amplio, pues tratan de asegurar la efectividad del crédito que determine la liquidación definitiva mediante el ingreso de una cantidad a cuenta de aquél, que es fijada por un pronunciamiento aproximado o anticipado de la cuantía de la deuda tributaria.

Pero a nuestro juicio, la nota más característica de la liquidación provisional es su libre modificabilidad por la liquidación definitiva que se practique a posteriori, a la vista de los datos ofrecidos por la comprobación terminada. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases", *Carta Tributaria* nº 59/1.987, explica: "La comprobación administrativa discurre, ¡qué duda cabe!, sobre el hecho imponible y su valoración, según recuerda el artículo 120.2.a. L.G.T. y esta comprobación es actuación previa y preceptiva a la práctica de la liquidación definitiva. Pero no existe precepto ni doctrina que niegue a la Administra-

ción tributaria la facultad de reconsiderar la aplicación de las normas jurídicas al practicar la liquidación *definitiva* separándose del criterio o de los criterios que guiaron la liquidación *provisional*. Es decir, y contrariamente a la posición de la Audiencia Nacional, la liquidación definitiva puede entrar en cuestiones de hecho y de derecho, y éstas pueden derivar de la comprobación inspectora". La Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 1.993 sostiene que "la actuación inspectora...no debe intervenir en la rectificación de los elementos de derecho fijados por una liquidación provisional, por lo que, habiéndose dictado ésta, no podría modificarse a través de las actuaciones inspectoras, sino acudiendo a los procedimientos de revisión de oficio o a la declaración de lesividad", criterio éste, como apuntan MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit., sostenido tradicionalmente respecto a la rectificación de tipos de gravamen por el T.E.A.C. -Resoluciones de 4 de abril de 1.990 y 30 de mayo de 1.990-. A nuestro juicio, hoy por hoy, lamentablemente, y como señala RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit., "es consustancial a las liquidaciones provisionales ser libremente modificables en el propio procedimiento de gestión, sin necesidad de acudir a procedimientos especiales. El sujeto pasivo debe contar siempre con la posible modificación de la liquidación provisional. En esencia, la provisionalidad significa la ausencia de eficacia vinculante (*Bindungswirkung*)".

Las liquidaciones provisionales son actos resolutorios, declarativos de derechos y obligaciones, de necesaria notificación separada al administrado, que puede impugnarlos tanto por errores de hecho como de derecho padecidos en su práctica, a través de los recursos oportunos. La no impugnación de la liquidación provisional para nada afecta al derecho a impugnar la posterior liquidación definitiva que se produjere confirmando expresa o presuntamente la provisional. Contra la impugnabilidad de una liquidación definitiva que no altere el contenido de una liquidación provisional anterior no impugnada no puede alegarse la excepción de acto confirmatorio porque la definitividad de la liquidación modifica la situación jurídica creada al practicarse la provisional "...pues, aún cuando el resultado de la deuda tributaria no haya variado, las consecuencias jurídico-procesales que se derivan de uno y otro tipo de liquidación son diversas" -cfr. BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis...*, cit.-. Así lo ha sostenido tradicionalmente el T.E.A.C., habiendo, no obstante, últimamente, titubeado bastante -la Resolución de 4 de junio de 1.992 sostiene, erróneamente, que del "transcurso del plazo para llevar a cabo la comprobación no deriva la existencia de un nuevo acto administrativo reclamable en vía económico-administrativa, con nuevo plazo de recurso, sino que la no comprobación inspectora, dentro de plazo, de una liquidación implica la conversión de esta última en liquidación definitiva con efectos desde siempre y sin que surja un nuevo acto administrativo reclamable. Y en la Resolución de 29 de julio de 1.991 se sostiene que "este tribunal quiere dejar sentado de una vez por todas que...cuando una liquidación provisional se transforma en definitiva por el mero transcurso del tiempo, es decir, sin que medie nuevo acto administrativo, no cabe entender abierto un nuevo plazo de impugnación; que aún cuando es cierto que diversas resolu-

E S T U D I O S

ciones acogieron un criterio distinto, este T.E.A.C. considera ahora erróneo dicho criterio, si bien no ha tenido ocasión directa de rectificarlo expresamente" -citadas por MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit.-.

El artículo 120 L.G.T., al limitarse a clasificar las liquidaciones en provisionales y definitivas, no ha establecido criterio alguno que determine cuándo la Administración puede practicar liquidaciones provisionales ni el número de éstas que pueden girarse, con referencia a un mismo hecho imponible, antes de la liquidación definitiva. RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit., apunta: "La doctrina alemana señala que es preciso que la Administración alegue las razones por las cuales no dicta una liquidación definitiva sino una provisional, es decir que motive la provisionalidad de la liquidación...Esta exigencia ha sido recogida en el parágrafo 165 de la nueva Ordenanza Tributaria...No parece, sin embargo, que las anteriores consideraciones puedan ser aplicadas, *sic et simpliciter*, al Ordenamiento tributario español; obsérvese que, a diferencia del legislador alemán, el legislador español no hace depender la práctica de la liquidación provisional de la realización de determinados presupuestos; la liquidación provisional carece, por tanto, en el Ordenamiento español, del carácter excepcional con que aparece configurada en el Derecho alemán y que fundamenta, en última instancia, el deber de motivarla...".

A nuestro juicio, no obstante, las anteriores consideraciones merecen algún matiz, en línea con lo que ya hemos manifestado en los epígrafes precedentes a éste y en otro lugar -cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *El procedimiento...*, cit.-. El artículo 120 L.G.T. no puede interpretarse aisladamente, fuera del contexto del procedimiento de gestión tributaria en el que se incardinan las liquidaciones que él regula y clasifica. Y en ese procedimiento, que generalmente se inicia por autoliquidación, concurre una segunda fase de comprobación por oficina gestora en la que las liquidaciones que se practiquen son, en todo caso, provisionales. Y en la tercera fase, de comprobación por oficina inspectora, las liquidaciones que se practiquen deben ser, como regla general y para respetar el principio de seguridad jurídica, definitivas, habiendo de motivarse la excepcional provisionalidad en los supuestos del artículo 50 R.G.I.

La Administración puede practicar liquidaciones provisionales en tanto no concluya la comprobación o el plazo especial para realizarla previsto en la norma reguladora del tributo o, en su defecto, el plazo de prescripción. Dentro de esos plazos, la Administración puede, a su vez, practicar segunda o sucesivas liquidaciones provisionales rectificadoras de una liquidación provisional anterior, que serán complementarias, en tanto incorporen una nueva y mejor apreciación y calificación de los hechos determinantes de la obligación de contribuir que la incorporada a la primera liquidación provisional. Enseguida nos ocuparemos de las liquidaciones complementarias y de las limitaciones a su práctica.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de noviembre de 1.995 -citada por

José María Lago Montero

MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit.- se preocupa de esclarecer una distinción frecuentemente equivocada en la práctica: "La distinción entre liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas es conceptualmente diferente a la de liquidaciones firmes y no firmes. La primera tiene presente que la Hacienda Pública como parte acreedora de las obligaciones tributarias ex lege practica liquidaciones sin conocer, muchas veces, la realidad completa de los hechos imponibles, de su valoración y de los requisitos posteriores exigibles legalmente, por ello, la cuantificación de las obligaciones tributarias es provisional, reservándose la Administración Tributaria la facultad de llevar a cabo las comprobaciones y valoraciones precisas, en cuyo momento, una vez que dispone de todos los elementos de juicio necesarios, adopta su decisión última, que por ello es definitiva, y la vincula en cuanto establece derechos y obligaciones a favor de los ciudadanos; en cambio, la firmeza o no firmeza es la posibilidad de que esos mismos actos administrativos provisionales o, en su caso, definitivos, sean susceptibles de ser revisados por los ciudadanos mediante los correspondientes recursos administrativos y jurisdiccionales, adquiriendo el carácter de firmes, cuando ya no son susceptibles de recurso alguno, bien por haber dejado transcurrir los plazos establecidos, bien porque ya no hay ninguna instancia superior, o sea, que se ha agotado la posibilidad de ulterior recurso. Precizando esto, debe afirmarse que el carácter de firmeza puede predicarse, tanto de las liquidaciones provisionales, como de las definitivas".

2.6. Clases de liquidaciones provisionales.

Una vez aclarado que toda liquidación es o provisional o definitiva, así como los criterios de distinción entre una y otra categoría, y expuestas las características fundamentales propias de las liquidaciones provisionales, vemos seguidamente las clases de éstas que la L.G.T. menciona. El artículo 120.3 enumera como ejemplos de liquidaciones provisionales las liquidaciones a cuenta, complementarias, caucionales, parciales y totales. Este precepto plantea dos cuestiones a resolver, que son si estamos ante una simple enumeración o ante una clasificación, y si, sea lo uno o lo otro, la misma es propia únicamente de las liquidaciones provisionales o puede aplicarse también a las liquidaciones definitivas.

Respecto al primer problema, la doctrina ha manifestado que se trata de una simple enumeración abierta y no excluyente de la posible existencia de otras modalidades de liquidación provisional, si bien no es fácil encontrar especies distintas a las citadas en el artículo 120.3 L.G.T. Además, nada impide que una liquidación provisional sea a la vez a cuenta, complementaria y parcial, por ejemplo, pues los términos utilizados por este precepto no son excluyentes. Para ARIAS VELASCO, J.-SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos...*, cit., "...es dudosa la utilidad de la enumeración dado lo indefinido de los contornos de cada uno de sus términos y la ausencia de consecuencias normativas sobre la función y efectos de cada uno de aquéllos". RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit., opina que "tal norma no tiene, en puridad, un alcance preceptivo o dispo-

E S T U D I O S

sitivo, sino meramente descriptivo o enumerador, conteniendo una simple indicación *ad exemplum*. Es factible, por tanto...la existencia de liquidaciones provisionales no incorporadas a la citada enumeración”.

Por lo que se refiere a las llamadas vulgarmente “liquidaciones paralelas”, no parece que se aparten lo más mínimo del género liquidatorio provisional ni que constituyan una especie diferenciada dentro del mismo, a no ser por las graves deficiencias que en su práctica apresurada, informática e inmotivada, han presentado y presentan. Deficientes o no, motivadas o no, son liquidaciones provisionales, emitidas por oficina gestora, sin completa comprobación inspectora -cfr. CAZORLA PRIETO, L.M.: *Las llamadas liquidaciones paralelas*, C.I.S.S., Valencia, 1.988-.

En cuanto a la aplicabilidad o no de las categorías del artículo 120.3 L.G.T. también a las liquidaciones definitivas, es una cuestión a dilucidar con el análisis de cada figura, que brevemente realizaremos enseguida, sin que pueda mantenerse *a priori* que la inclusión en este precepto imponga la provisionalidad de las figuras en él recogidas. Así, ROMANÍ BIESCAS, A.: “Efectos de las liquidaciones caucionales con nota registral de afección de bienes”, *C.T. nº 12/1.975*, comentando el artículo 120.3 L.G.T., señala: “Lo que tal precepto significa, lejos de monopolizar las liquidaciones caucionales al imperio de la provisionalidad, es que cuando no concurren las circunstancias determinantes del carácter definitivo, habrá una liquidación provisional y que ésta podrá ser parcial, total, caucional, etc. Pero ello no excluye que éstas o algunas de las enumeradas puedan, si se dan los presupuestos del apartado 2 del artículo 120, ser definitivas. Lo prueba también el que se incluya en la meritada enumeración, junto a las caucionales, a las ‘totales’, ya que sería absurdo pensar que una liquidación total es siempre provisional por venir incluida en el apartado 3 del mencionado artículo”.

a) A cuenta.

Las liquidaciones a cuenta se han definido en la doctrina como aquéllas que se practican con carácter de anticipo a otra liquidación que, provisional o definitivamente, determine la cuantía de la deuda tributaria. Tales liquidaciones carecen, a nuestro juicio, de sustantividad propia para constituir no ya una modalidad autónoma, sino siquiera una especie dentro del género liquidatorio provisional. Y ello porque, como hemos señalado en los subapartados inmediatamente precedentes, toda liquidación provisional se encuentra siempre pendiente del resultado que arroje la comprobación terminada y de la liquidación definitiva subsiguiente, de tal manera que la deuda tributaria fijada por una liquidación provisional tiene siempre el carácter de “a cuenta” de la que definitivamente se determine tras concluir la comprobación -cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Comentario...*, cit.-.

Normalmente se han propuesto como ejemplos de liquidaciones a cuenta las autoliquidaciones que el sujeto pasivo realiza unidas a sus declaraciones, así como ciertas cuantificaciones de anticipaciones de ingresos anteriores a la realización del hecho imponible -cfr. ARIAS VELASCO, J.-SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos...*, cit.-. Ni

unas ni otras operaciones son subsumibles en el concepto de liquidación ni se tratan, por tanto, de "liquidaciones a cuenta", bien por no existir un pronunciamiento administrativo o bien por ser éste anterior a la efectiva realización del hecho imponible -vid. *supra* epígrafe A-. No existe, pues, liquidación a cuenta donde no hay una liquidación técnicamente considerada.

Entendemos, pues, que toda liquidación provisional, máxime cuando determina un ingreso, es una liquidación a cuenta, y que toda liquidación a cuenta es una liquidación provisional: cuando una liquidación es definitiva, no puede ser a cuenta de nada, pues nada ocurre, en el plano liquidatorio, tras una liquidación definitiva.

b) Parciales y totales.

La distinción entre liquidaciones parciales y totales obedece a que las liquidaciones se practiquen "teniendo en cuenta solo alguno o algunos de los distintos elementos constitutivos de la base imponible" o bien teniéndolos todos en cuenta. Así, ARIAS VELASCO, J.-SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos...*, cit., que añaden: "Ejemplo típico de liquidación parcial se ofrece en el Impuesto sobre Sucesiones, cuando, no habiéndose inventariado el total de la masa hereditaria, se solicita se practique liquidación referida solamente a parte de los bienes, con el fin de poder disponer de los mismos".

Tal distinción carece de relieve jurídicamente, "alude a una realidad de hecho, pero no responde a exigencias de sistema" -cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Comentarios...*, cit.-. Como explica el profesor SAÍNZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones...*, cit., "la distinción entre *liquidaciones parciales y totales* ofrece perfiles jurídicos algo borrosos, dado que cada hecho imponible genera una obligación tributaria y que esta última constituye una unidad inescindible. En rigor, por tanto, sólo cabe que la obligación aparezca liquidada de modo provisional o definitivo...No obstante, la distinción legal entre liquidaciones parciales y totales se relaciona con la posibilidad de un pronunciamiento administrativo escalonado -dentro todo él de su provisionalidad- sobre la cuantía de la deuda tributaria, en la medida en que dicho importe deriva de diversos elementos que hayan de ser sucesivamente tenidos en cuenta por los órganos de gestión".

Ocurre que en ocasiones los diversos elementos determinantes de la obligación de contribuir son conocidos no simultánea y globalmente, sino sucesiva y parcialmente, dando lugar a pronunciamientos sucesivos y parciales sobre la cuantía de la deuda tributaria. Tales es el caso de las liquidaciones provisionales fruto de actas previas de los apartados a) y b) del artículo 50.2 R.G.I. Según este precepto, procede la incoación de acta previa "cuando en relación con el mismo tributo e idéntico período, el sujeto pasivo, retenedor o responsable, acepte sólo parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria efectuada por la Inspección de los Tributos. En este caso, se documentará en primer lugar y en un acta previa el resultado de las actuaciones a las que el interesado preste conformidad expresa, incluyéndose acta de disconformidad por los demás conceptos. En cada una de las actas se hará referencia a la formalización de la otra. La liquidación derivada del acta previa tendrá el carácter de a cuenta de la que co-

E S T U D I O S

mo complementaria o definitiva se derive del acta de disconformidad que simultáneamente se incoe”.

Así mismo procederá la incoación de acta previa “cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación o cuando por su fraccionamiento territorial deba serlo en los distintos lugares en que se materialice”. En ambos supuestos del artículo 50.2 R.G.I. estamos ante actas previas generadoras de liquidaciones a cuenta y parciales, que son necesariamente provisionales, pues no siendo conocidos todos los elementos determinantes de la obligación de contribuir no puede haberse concluido la comprobación de los mismos.

BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis...*, cit., entiende que una liquidación parcial puede ser definitiva cuando “por haber sido tenidos en cuenta parte de los elementos constitutivos de la base imponible en una previa liquidación provisional parcial, la definitiva se limita a concretar la cuantía del resto de la obligación tributaria que no fue objeto de liquidación provisional por no haber sido valorados la totalidad de aquéllos elementos”. A nuestro juicio, sin embargo, esta segunda liquidación que determina la parte de deuda tributaria aún no liquidada ni satisfecha, si es definitiva no puede limitarse a eso; concretará el importe total de la obligación tributaria, aunque determine el ingreso de sólo una parte de la deuda. Una liquidación definitiva necesariamente debe de ser total. Así, LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *Comentarios...*, cit., dice: “...si la liquidación definitiva es la que se dicta una vez que la Administración dispone, tras la comprobación, de todos los elementos de conocimiento y juicio precisos para pronunciarse sobre la cuantía de la obligación tributaria, al ser ésta una e inescindible (al menos dentro de un planteamiento tradicional del tributo), la liquidación que se dicte habrá de abarcar necesariamente la totalidad de la deuda. Por otra parte, en la medida que la liquidación definitiva se caracteriza porque no es posible, una vez producida y dentro del procedimiento de gestión, un ulterior pronunciamiento administrativo, parece obvio que ésta ha de referirse a la totalidad de la deuda, no constando que las leyes de los distintos tributos, ni en la práctica liquidatoria real, existan liquidaciones definitivas complementarias respecto de otra liquidación definitiva parcial anterior”.

Las liquidaciones definitivas son siempre totales. Una liquidación provisional será total si tras la comprobación se confirma que la misma tuvo en cuenta correctamente todos los elementos determinantes de la obligación de contribuir, debiendo ser por ello confirmada y no modificada por la liquidación definitiva.

c) Complementarias.

Mayor enjundia doctrinal y práctica presentan las liquidaciones complementarias. Son éstas, a nuestro juicio, las liquidaciones provisionales que rectifican a una liquidación provisional anterior. ARIAS VELASCO, J.: *Actas previas...*, cit., dice: “En cuanto a lo que sea una liquidación complementaria, apenas cabe otro recurso que invadir, una vez más, el terreno de Pero Grullo, declarando que será la que complementa otra anterior”. Por otra parte, el mismo autor en colaboración con SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedi-*

José María Lago Montero

mientos..., cit., define a las liquidaciones complementarias como "aquéllas que tienen lugar para rectificar, modificar o integrar nuevos hechos imponible en una liquidación provisional anterior ya tenga ésta el carácter de a cuenta, cautelar o parcial".

No encontramos satisfactoria ni la primera ni la segunda noción propuestas. También la liquidación definitiva puede complementar -rectificar, modificar, integrar- otra anterior y, sin embargo, no son lo mismo liquidación definitiva y liquidación complementaria. Además no es certero decir que la liquidación complementaria tiene como referencia nuevos hechos imponible (en plural), sino nuevos hechos, apreciaciones o calificaciones de los elementos y circunstancias que afecten *al* hecho imponible (en singular).

La liquidación complementaria se practica sin que haya concluido la comprobación y es por ello siempre una liquidación provisional, a su vez rectificable (en tanto no concluya la comprobación) por otra liquidación provisional complementaria; y modificable, cuando concluya la comprobación, por la liquidación definitiva. Sobre la distinción entre la rectificación de una liquidación provisional a través de una liquidación complementaria, y la modificación de aquélla a través de la práctica de una liquidación definitiva, vid. BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis...*, cit.

Toda liquidación provisional complementaria es también, por ser provisional, a cuenta, y puede ser a su vez parcial, total o cautelar, si reúne los requisitos propios de cada una de estas especies.

Las liquidaciones complementarias sí poseen sustantividad propia para constituir una especie dentro del género liquidatorio provisional, especie que se define por su virtualidad rectificadora de liquidaciones provisionales anteriores. Lamentablemente, su régimen jurídico no está normativamente regulado de acuerdo con las necesidades que la existencia de esta figura liquidatoria plantea. Como anticipábamos más arriba, la L.G.T. no se ha pronunciado sobre cuándo y cuántas liquidaciones complementarias pueden practicarse partiendo de un mismo hecho imponible. El ordenamiento jurídico debería regular con más precisión en qué concretos supuestos pueden practicarse liquidaciones provisionales, en general, y liquidaciones provisionales complementarias, en particular, obligando además, en cada caso, a la Administración a indicar que la liquidación se practica con ese carácter y a motivar el mismo.

En este sentido el artículo 50.4 R.G.I. preceptúa: "Cuando la Inspección extienda un acta con el carácter de previa deberá hacerlo constar expresamente, señalando las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter y los elementos del hecho imponible a que se haya extendido ya la comprobación inspectora". Tan loable mandato persigue que una comprobación iniciada no se fraccione arbitrariamente por la Administración. Como ha explicado BANACLOCHE PÉREZ, J.: *Manual del contribuyente*, La Ley, Madrid, 1.990, las actas previas, "al dejar en situación de pendencia parcial la situación del administrado, exigen estar motivadas para garantía de su seguridad jurídica". "Es esa provisionalidad de la liquidación que deriva del acta previa lo que deter-

E S T U D I O S

mina que los supuestos en los que tal acta puede extenderse estén previstos reglamentariamente. ...Esta posibilidad de la Administración de modificar su actuación anterior puede vulnerar el principio de seguridad jurídica y crear supuestos de indefensión del contribuyente" -cfr. FRÍAS MARRERO, B.: "Inspección. Documentación", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, II, cit.-.

La comodidad que este camino entraña para la Administración, y la inseguridad que el mismo representa para el administrado hace necesario plantearse cuántas veces puede producirse esta situación tridimensional: interrupción de la comprobación-acta previa-liquidación provisional, en el curso de la inspección de un mismo hecho imposible. Dicho de otra manera: dado que no existe ningún criterio limitativo de la discrecionalidad de la Administración de declarar completa o incompleta la comprobación, ¿puede limitarse su facultad de incoar actas previas y practicar liquidaciones provisionales? A nuestro juicio, es preciso evitar la tendencia de la Administración a abusar de la provisionalidad de sus liquidaciones con el único fin de poder después modificarlas libremente, sin someterse a los rígidos corsés de los procedimientos especiales de revisión o la declaración de lesividad.

Como ya hemos apuntado en otro lugar -cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *Aplicación administrativa...*, cit.- la incertidumbre parcial y transitoria sobre el hecho imposible y sus circunstancias legitima una interrupción de la comprobación, un acta previa y una consiguiente liquidación provisional. El listado del artículo 50.2.y 3 R.G.I. es reconducible a este supuesto genérico, con la salvedad del subapartado c) del artículo 50.2, antes criticado, que abre una gran puerta a la discrecionalidad administrativa, y a la reiteración de actas previas y de liquidaciones provisionales complementarias. Y esta reiteración, caso de producirse ¿tiene justificación? ¿Ampara el artículo 120 L.G.T. la práctica de un número ilimitado de liquidaciones provisionales complementarias?

Contra el parecer de alguna añeja y preconstitucional, en el más pleno sentido, resolución -cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 1.970, Ar. 3.058- entiende la mejor doctrina que la no limitación del número de posibles liquidaciones complementarias en la L.G.T. no significa que la Administración pueda practicar cuantas estime oportuno. No es la ausencia de prohibiciones lo que delimita el campo del actuar administrativo sino la existencia de concretas habilitaciones positivas para obrar. La Administración sólo puede hacer aquello que le está permitido. Llevado al terreno de las liquidaciones complementarias, haría falta habilitación normativa expresa, referida a un caso concreto, para girar cada una de ellas. En este sentido, RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación...*, cit., apunta que la Audiencia Territorial de Sevilla, en sentencia anulada en interés de ley por la recién citada del Tribunal Supremo, lo entendió así, rechazando que el artículo 120 L.G.T. sirva para dictar indefinido número de liquidaciones complementarias, por lo que acude a la normativa específica del tributo en busca de una habilitación para girar la liquidación complementaria, que no encuentra. En el mismo sentido cita este autor las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de noviembre de 1.961 -Ar. 3.064-, 22 de enero de 1.963 -Ar. 557-, 2 de febrero de 1.966

-M.H. 39-, 12 de julio de 1.966 -M.H. 166-, y 3 de febrero de 1.970 -M.H. 18-.

En aplicación del principio de seguridad jurídica, y en tanto no se reforme o desarrolle reglamentariamente el artículo 120 L.G.T., precisando los supuestos en que pueden girarse liquidaciones provisionales, debe evitarse la práctica de liquidaciones complementarias al menos en los siguientes supuestos. A) Cuando la primera liquidación provisional girada no sea firme (esté recurrida o sea susceptible de recurso). Razones de economía procesal y perturbación mínima al administrado, concurren a favor de esta solución. B) Cuando tras la primera liquidación provisional se interrumpa la comprobación por causa imputable a la Administración. Si los retrasos en la comprobación imputables al administrado pueden legitimar la práctica de liquidaciones provisionales de carácter cautelar, como veremos enseguida, los retrasos imputables a la propia Administración no pueden llevar aparejadas repercusiones liquidatorias para el administrado que nada influyó en la demora. C) Cuando se haya girado una primera liquidación provisional y una segunda liquidación provisional complementaria, aunque se incoe después un acta previa. Y ello porque no toda interrupción de la comprobación, no todo acta previa debe acarrear consecuencias liquidatorias, máxime cuando ya se han emitido dos pronunciamientos administrativos provisionales y cabe esperar aún la liquidación definitiva.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1.994 -cfr. MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit.- sostiene acertadamente que el acta previa es improcedente "si la contabilidad es correctamente llevada, si ha sido examinada sin limitaciones por la Inspección y si ésta comprobó que concuerda con `los correspondientes soportes documentales`, siendo evidente que la acción investigadora ha llegado a una determinación cierta y reglamentaria de la base tributaria que, en este caso, conduce a un acta definitiva...y a una liquidación definitiva, máxime cuando no se hace mención en el documento a ninguna situación atípica que pudiera llevar a solución contraria. A mayor abundamiento, el derecho constitucional a la seguridad jurídica (y su trasunto, la seguridad económica) conducen, también, a este resultado".

d) Cautelares o caucionales.

Son éstas liquidaciones provisionales específicas, de naturaleza aún más garantista, si cabe que la que de por sí tiene toda liquidación provisional, que se caracterizan por la concurrencia de un presupuesto de hecho especial para su práctica: la existencia de circunstancias que ponen en peligro el efectivo cumplimiento de la obligación tributaria.

Como hemos explicado en otro lugar -cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*, Edersa, Madrid, 1.990- el ordenamiento jurídico ha previsto la práctica de liquidaciones cautelares de dos clases. La primera de ellas la componen las liquidaciones cautelares previstas para asegurar el cobro del tributo en circunstancias que se consideran de riesgo para la efectividad del crédito

E S T U D I O S

tributario. Así, cuando el sujeto pasivo promueve incidencias dilatorias en el procedimiento de gestión. El derecho positivo vigente no recoge ya la mayoría de los presupuestos de hecho históricamente habilitantes para la práctica de este grupo de liquidaciones cautelares, habiendo optado el legislador por suprimir de plano la posible incidencia dilatoria y hacer con ello innecesaria la liquidación cautelar. Tal es el caso de los recursos contra la pertinencia de la aplicación de la estimación indirecta (y, hasta la L.R.P.T. de 1.980, contra la pertinencia de la intervención del Jurado) y del recurso contra la base fijada en estimación indirecta(hasta la L.R.P.T. de 1.980, recurso contra la base fijada por el Jurado), todos ellos hoy de imposible interposición separada respecto del acto liquidatorio final.

Dentro de este primer grupo se encuadran también las liquidaciones cautelares previstas para combatir incidencias dilatorias en la comprobación de los impuestos de sucesiones y transmisiones patrimoniales. Con origen en el viejo Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1.959 -artículo 83.2, 96.1, 89 y 99.2- se reprodujeron en los reglamentos de los impuestos antedichos previsiones de práctica de liquidación provisional cautelar allí donde el administrado conseguía suspender la comprobación o retrasarla o reclamar contra la comprobación de valores separada o contra la base fijada en tasación pericial contradictoria. Solamente uno de los presupuestos de hecho específicamente habilitantes se mantiene hoy, al margen, claro está, de la genérica potestad de liquidar provisionalmente que la Administración tiene, cuando no ha concluido la comprobación, también en estos impuestos, lógicamente, ex artículo 120 L.G.T. Sobrevive, con presupuesto de hecho propio, una liquidación provisional de carácter cautelar, con origen en el artículo 82.5 R.D.R., norma reproducida luego en los artículos 68.7 y 74.2.b. del Reglamento vigente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -R.D. 1.629/1.991, de 8 de noviembre-. Prevén estos preceptos que transcurridos los plazos concedidos, incluso el de prórroga, en su caso, para la presentación de los documentos y datos necesarios para comprobar y liquidar, si éstos no se hubiesen presentado, se podrá girar liquidación provisional en base a los datos de que disponga la Administración, sin perjuicio de las sanciones que procedan.

Con la misma filosofía -combatir incidencias dilatorias en el procedimiento de gestión- se han incorporado más recientemente a nuestro ordenamiento jurídico dos nuevos presupuestos de hecho específicos para la práctica de liquidaciones provisionales cautelares. Así, el artículo 69.9 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretende evitar la abulia de los litigantes que aparentemente pleitean por la adquisición de bienes, gravada en el tributo, estableciendo que "si las partes litigantes dejaren de instar la continuación del litigio durante un plazo de seis meses, la Administración podrá exigir la presentación del documento y practicar la liquidación oportuna respecto al acto o contrato litigioso, a reserva de la devolución que proceda si al terminar aquél se declarase que no surtió efecto". El reglamento, pues, desconfía de pleitos eternos, sospechando que lo que realmente se persigue con ellos es ganar el olvido del caso por parte de la Administración tributaria, y la salvífica prescripción.

José María Lago Montero

Por su parte, el artículo 75 del mismo reglamento trata de combatir presuntas negligencias y/u ocultaciones de los administradores o poseedores de los bienes de una herencia que no identifican a los herederos, obligando a aquéllos a presentar los documentos necesarios para la liquidación y, si no acreditan justa causa para suspenderla, "se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, aplicándose sobre la cuota íntegra obtenida el coeficiente más alto de los que el artículo 44 de este reglamento establece para el grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez que aquéllos sean conocidos y esté justificado su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente". Misma desconfianza y misma receta que en el caso anterior.

La segunda modalidad de liquidaciones cautelares, llamadas ahora frecuentemente caucionales, es la prevista en el artículo 74.2 L.G.T. y normas particulares concordes en los tributos que gravan el tráfico patrimonial, inter vivos o mortis causa. Dice este precepto que "siempre que la ley reguladora de cada tributo conceda un beneficio de exención o bonificación cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido, la Administración hará figurar el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que se hará constar por nota marginal de afección en los registros públicos". Después de establecer la afección general de los bienes transmitidos al pago de los tributos que gravan su tráfico o circulación -artículo 74.1 L.G.T.-, se establece un supuesto de afección especial, caracterizado desde el punto de vista liquidatorio por las siguientes notas.

Producido el hecho imponible -transmisión gravada por I.T.P. o I.S.D.- y generada la obligación tributaria, el sujeto pasivo declara y alega ser merecedor de una denominada exención provisional, esto es, condicionada al cumplimiento futuro de una serie de requisitos legales -el ejemplo más frecuente en la práctica es la adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial-. Como la Administración tributaria no sabe, ni puede saber, si el contribuyente va a cumplir en el futuro con los requisitos condicionantes de la exención, el tributo se liquida cautelarmente pero se suspende su ingreso durante el plazo que la ley concede en cada caso para cumplimentar los requisitos determinantes de la exención. De esta liquidación caucional practicada y no ingresada se toma nota marginal en los registros públicos, que expresa la afección del bien inscrito al pago de la liquidación no ingresada, garantía real para si en el futuro no se perfeccionase la exención y deviniera exigible la obligación.

Transcurrido el plazo que la ley conceda para cumplir los requisitos determinantes de la exención -en el ejemplo transcrito, construir viviendas de protección oficial- pueden darse varias posibilidades. 1ª. El sujeto pasivo ha cumplido con los requisitos condicionantes de la exención. Ésta se convierte ya en definitiva. La Administración debe practicar una liquidación negativa, que determina la inexistencia de deuda tributaria, que sustituye y elimina a la liquidación caucional anterior, y ordena cancelar la nota marginal de afección en los registros públicos. 2ª. El sujeto pasivo no ha cumplido con

E S T U D I O S

los requisitos condicionantes de la exención. Ésta no se consolida. Cesa la suspensión de ingreso de la liquidación caucional, que debe ser satisfecha en los plazos de ingreso de toda liquidación no suspendida. Si se pagare la deuda, se cancelará la nota marginal de afección. Pero si no se pagare la Administración puede ejecutar la garantía, es decir, perseguir el bien afecto, cualquiera que sea su poseedor, que responderá de la deuda hasta el importe de la liquidación caucionalmente practicada y anotada en el registro, en los términos y con el procedimiento previsto en los artículos 41 L.G.T. y 37 R.G.R.

Esta liquidación, provisional porque se practica sin haber mediado completa comprobación, es caucional desde el punto de vista de que previene un futuro incumplimiento por el contribuyente de los requisitos condicionantes de una exención que provisionalmente se le concede. Es, además, imprescindible para que se practique la nota marginal de afección en los registros públicos que pesa sobre el bien inscrito, y que es la auténtica garantía, real, registral y de eficacia *erga omnes*. Del régimen jurídico de esta liquidación caucional, de notables contrastes doctrinales y jurisprudenciales, hemos dado amplia cuenta en otro lugar -cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *Las liquidaciones caucionales...*, cit.-.

2.7. La liquidación definitiva.

Después de cuanto llevamos expuesto acerca del concepto de liquidación y de la diferenciación entre liquidaciones provisionales y definitivas, es quizá innecesario un epígrafe dedicado a estas últimas, pues sus características y régimen jurídico se extraen sin dificultad de las consideraciones anteriores. Además, su conflictividad dista mucho de ser análoga a la que padecen las liquidaciones provisionales. Ello no obstante, y a modo de resumen conclusivo, trazaremos las notas propias de esta figura.

La liquidación definitiva es el pronunciamiento administrativo definitivo sobre la existencia y la cuantía de la deuda tributaria. Se practica tras completa comprobación, esto es, cuando la Inspección, examinados todos los elementos de juicio, da por concluida una comprobación documentándola en acta definitiva.

Por razones de seguridad jurídica se asimilan a las liquidaciones definitivas las liquidaciones provisionales una vez transcurrido el plazo para comprobar propio del tributo de que se trate o, en defecto de éste -habitualmente inexistente-, el plazo general de prescripción del ejercicio de la potestad comprobadora y liquidadora -artículo 64 L.G.T.-.

La liquidación definitiva abre el plazo de recaudación de la deuda tributaria que determina en la medida en que no haya sido ingresada con anterioridad a la misma. O bien reconoce la existencia de un derecho a la devolución de lo ingresado en exceso sobre el importe de la obligación tributaria.

La liquidación definitiva es un acto administrativo resolutorio, declarativo de un derecho o de una obligación. Como todos los actos administrativos, se beneficia de la

José María Lago Montero

presunción de legalidad así como de los caracteres que ésta acarrea: es ejecutivo y ejecutorio, vincula a sus destinatarios a su cumplimiento, que será hecho valer coactivamente de no darsele satisfacción voluntariamente. "Al girar una liquidación tributaria la Administración no sólo declara su derecho a cobrar el tributo, sino que al mismo tiempo impone el *límite* de este derecho económico e igualmente limita hasta esa cantidad la responsabilidad del patrimonio del deudor frente a la Hacienda..." -cfr. Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de julio de 1.987 y 9 de octubre de 1.989, citadas por MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, cit.-.

Las liquidaciones definitivas deben notificarse a los interesados aunque no rectifiquen las provisionales -artículo 124.2 L.G.T.- siendo aún en este caso actos administrativos impugnables por los interesados mediante los pertinentes recursos de reposición, reclamación económico-administrativa y recurso contencioso-administrativo.

Las liquidaciones definitivas son irrevisables por la Administración, de oficio, dentro del procedimiento de gestión. Si la Administración autora del acto quisiera revisarlo deberá promover uno de los procedimientos especiales de revisión de los artículos 153 a 156 L.G.T. o bien la declaración de lesividad y posterior impugnación en vía contenciosa -artículo 159 L.G.T.-.



R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LAS
OPERACIONES SOCIETARIAS DEL IMPUESTO SOBRE
TRANSMISIONES PATRIMONIALES.**

Sonia Mauricio Subirana

*Profesora Titular de Derecho Financiero
y Tributario.*

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

- 1. CONSIDERACIONES PREVIAS.**
- 2. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE
CONSTITUCIÓN Y ASIMILADAS.**
- 3. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE
MODIFICACIÓN Y FUSIÓN.**
- 4. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE
DISOLUCIÓN Y EXTINCIÓN.**
- 5. CONCLUSIONES.**
- 6. BIBLIOGRAFÍA.**

E S T U D I O S

1. CONSIDERACIONES PREVIAS.

El objeto de este artículo se centra en delimitar los supuestos de responsabilidad tributaria en las operaciones societarias que se tipifican en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).

Para ello, se parte de la conceptualización del responsable como garante personal. Es decir, auténtico deudor, obligado al pago, que se sitúa junto al sujeto pasivo, y que al serle notificado el acto administrativo de declaración de responsabilidad va a tener los mismos derechos que el deudor principal. El responsable no realiza el hecho imponible sino otro presupuesto conexo que puede ser tanto lícito como ilícito, de ello se deriva una posición de accesoriedad respecto a la obligación tributaria principal.

Sin embargo, esta figura continúa manteniendo un perfil impreciso, fundamentalmente en los supuestos configurados en la legislación especial. Por ello, se hace imprescindible matizar aún más por el legislador el nexo que debe existir entre la conducta del responsable y la relación jurídico tributaria principal. Es decir, para entender su fundamentación es necesario determinar que relación existe entre el presupuesto de hecho conexo de la responsabilidad y el hecho imponible⁽¹⁾.

Por otro lado, metodológicamente, se diferencian en este trabajo fases o ciclos en la vida de las empresas, como se ha sistematizado por la doctrina española⁽²⁾ e italiana⁽³⁾ para analizar la mencionada responsabilidad tributaria en los actos iniciales, en el desarrollo de sus actividades y en los actos finales de la empresa. En concreto, este estudio gira sobre la

¹Vid. Lago Montero, J.M. (La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios, Marcial Pons, 1998, pág. 83 y 84) cuando afirma: «La ley no puede atribuir la condición de responsable a cualquiera, arbitrariamente. Los supuestos de responsabilidad establecidos o por establecer en el derecho positivo deben no contradecir elementales principios constitucionales de justicia. El Estado no puede exigir prestaciones patrimoniales a sus súbditos sin fundamento, ni aún a título de garantía o responsabilidad. El principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos veda cualquier atribución de responsabilidad tributaria sin fundamento constitucional».

²Vid. Amorós Rica, N. «Responsabilidades tributarias», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 86, 1970, pág. 11 y ss. Martín Oviedo, J.M. Fiscalidad de las empresas, Civitas, 1997, pág. 23 y ss.

³Vid. Di Pietro, A. «La responsabilità tributaria nell'Amministrazione e nella rappresentanza societaria», Trattato di Diritto Commerciale e di Diritto Pubblico dell'Economia, Vol. XIX, Cedam, Padua, 1994; Ingrosso, M. «Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa (art. 51 e 115 del Tuir n. 917/1986)» en Riv.dir. trib., I, 1993, pág. 49 ss; Tinelli, Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali, Giuffrè, Milán, 1991; Stevenato, D. Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Diritto tributario ragionato, Cedam, Padua, 1994, pág. 4 y ss; Galgano, F. «L'imputazione dell'attività d'impresa», en Trattato di diritto commerciale, vol. II, Padua, 1978, pág. 124-127.

incidencia tributaria de la actividad de la sociedad anónima, como tipo social más importante desde el punto de vista tanto económico como jurídico⁽⁴⁾.

También se hace necesario precisar que la normativa tributaria se muestra incapaz de dar siempre respuesta a las múltiples cuestiones que se suscitan en el ámbito empresarial, por lo que no se puede prescindir de la normativa mercantil para adecuar sus conceptos a la realidad intrínseca de la empresa⁽⁵⁾. De todas formas, la adopción de una perspectiva de análisis común con el Derecho mercantil no obsta para que exista un «particularismo» de la materia impositiva, basado en que las soluciones que se adoptan deben respetar la línea de fondo que inspira la disciplina del tributo, con un modelo normativo que atribuye relevancia preponderante al perfil objetivo de dicha actividad⁽⁶⁾.

2. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE CONSTITUCIÓN Y ASIMILADAS.

La doctrina tributaria⁽⁷⁾ ha considerado que determinar el inicio de la empresa significa establecer el momento a partir del cual deben encontrar aplicación las disposiciones tributarias que presupongan la existencia de una empresa. Así, la alusión al concepto de «inicio fiscal de la empresa» asume en dicho contexto un doble valor; por un lado, se refiere a la especificidad de la noción de empresa desde el punto de vista del Derecho Financiero. Y, por otro, alude a la peculiaridad de su duración fiscal, dotada de reglas intrínsecas que no son necesariamente coincidentes con la vida «mercantil» de la misma.

⁴Vid. Ruiz de Velasco, A. (Manual de Derecho Mercantil, Deusto, 1996, pág. 244 y ss.) cuando señala la importancia práctica de la sociedad anónima, en el sistema de economía del mercado, nos obliga a plantearse el concepto de esta institución: «Se trata, en primer lugar, de una sociedad capitalista, lo que significa que el capital es el elemento fundamental de este tipo social, hasta tal punto que todas las relaciones entre los socios, y entre éstos y la sociedad se miden en relación al mismo, importando muy poco, quien sea su titular (...). En segundo lugar, el capital debe estar dividido en acciones, es decir, debe estar formado por partes alícuotas incorporadas a un título-valor, transmisible, y al que se incorporan los derechos del socio. En tercer lugar, los socios no responden, en absoluto, por las deudas sociales, siendo solamente el patrimonio de ésta quien hace frente a las deudas de la entidad (...). En cuarto lugar, la sociedad funciona a través de administradores, encargados por los socios de rentabilizar sus capitales. Se pretende con ella realizar una inversión y no llevar a cabo un trabajo o actividad de modo personal. Es pues una sociedad de inversión».

⁵Vid. Navarro Alcázar, J.V. «La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles», Tribuna Fiscal, núm. 75, 1997, pág. 80 y ss.

⁶Vid. Stevenato, D. cit., pág. 10.

⁷Vid. la doctrina italiana que ha estudiado dichas cuestiones: Tesauro. Istituzioni di diritto tributario, vol.II, Utet, Turín, 1996, pág. 34-38; Russo, P. Lezioni di diritto tributario, vol. II, Giuffrè, Milán, 1995, pág. 99-100; Stevenato, D. «inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario», cit., pág. 4 y ss; Galgano, F. «L'imputazione dell'attività d'impresa», cit., pág. 124-127.

E S T U D I O S

La empresa social existe, como señala Martín Oviedo⁽⁸⁾, cualquiera que sea la forma que revista tan sólo a partir de un acto formal de creación o constitución, documentado en una escritura pública. Por tanto, no es lo mismo su constitución, como acto formal de creación, y el comienzo de sus actividades u operaciones. En concreto, la constitución de la sociedad entraña la creación de una organización a la que se asigna una personalidad jurídica, que deriva de un contrato plurilateral. Esta organización da lugar a la personalidad jurídica de la sociedad, que se escinde de manera clara de los socios⁽⁹⁾. Así, una de las formalidades para la constitución de la sociedad es el otorgamiento de la escritura pública que recoge el mencionado contrato fundacional⁽¹⁰⁾. En este sentido, lo que cuenta para el legislador tributario, no es que exista un sujeto «empresario», sino que sea configurable la formalización de un acto jurídico de constitución social⁽¹¹⁾.

La Ley General Tributaria (en adelante, LGT) no regula expresamente la responsabilidad tributaria en los actos de iniciación de la actividad empresarial, aunque la responsabilidad de los administradores del artículo 40 parece extenderse a esta primera fase de forma indirecta. Es en el ITPAJD, en su modalidad de operaciones societarias, en el único tributo en que aparecen configurados directamente supuestos de responsabilidad que afectan a la constitución de la empresa. En concreto, el artículo 24 del Texto Refundido de la Ley⁽¹²⁾, (en adelante, TR) señala:

“Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la constitución de sociedades, los promotores o administradores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes”.

En este sentido, el hecho imponible del ITPAJD se configura por la constitución, fusión o escisión de la sociedad, es decir, el primer acto de la vida social que está sometido a gravamen (art. 19.1 del TR). Respecto a la fusión de sociedades, la que configura el hecho imponible en esta fase es la fusión por incorporación que tiene lugar cuando dos o más socie-

⁸Vid. Martín Oviedo, J.M. Fiscalidad de las empresas, cit., pág. 23.

⁹Vid. Sánchez Calero, F. Instituciones de Derecho Mercantil, Editorial Revista de Derecho Privado, 1995, pág. 323.

¹⁰Vid. Ley de Sociedades Anónimas de 23 de marzo de 1995. Artículo 7.1. La Sociedad se constituirá mediante escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil. Con la inscripción adquirirá la Sociedad Anónima su personalidad jurídica. Los pactos que se mantengan reservados entre los socios no serán oponibles a la sociedad.

¹¹Vid. Fantozzi, A. «Il concetto di imprenditore nella determinazione fiscale del reddito d'impresa, en Riforma tributaria e diritto commerciale. Le fattispecie (atti del Convegno di Macerata 12-13 novembre 1976)», Milán, 1978, pág. 414.

¹²Vid. 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, desarrollada por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPAJD.

dades existentes se unen constituyendo al efecto una nueva sociedad⁽¹³⁾.

En relación a la escisión de sociedades, existen dos clases: total y parcial. En este apartado incluimos la primera, caracterizada por la extinción de la sociedad que se escinde y la transmisión de su patrimonio en bloque a dos o más entidades de nueva creación⁽¹⁴⁾. La escisión parcial no se trata en este epígrafe porque no se asimila a la constitución ya que subsiste la sociedad que se escinde, aunque se segrega en varias partes su patrimonio y se traspa en bloque a las sociedades beneficiarias.

A partir de estos presupuestos, se hace fundamental determinar qué es lo que la ley grava: el simple desplazamiento patrimonial, la constitución de la sociedad o ambos, en una concepción intermedia, para con posterioridad delimitar de forma accesoria la responsabilidad de promotores y administradores.

Tradicionalmente, la sujeción al impuesto derivaba del hecho de presuponer la constitución de toda sociedad con la realización de determinadas aportaciones legales⁽¹⁵⁾. Tras la reforma introducida por la Ley 32/1980, de 21 de diciembre, se sigue la concepción formalista, es decir, el gravamen deja de proyectarse sobre el desplazamiento patrimonial para recaer sobre el acto o la operación social de constitución en sí misma⁽¹⁶⁾. Por tanto, para que

¹³Vid. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley. Artículo 21. A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de fusión y escisión las definidas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 2 de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

Vid. Iranzo, F. «Adaptación del régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canjes de valores a la directiva comunitaria de 23 de julio de 1990», Carta Tributaria, 15 de marzo de 1992, núm. 155.

¹⁴Vid. 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. Artículo 21. A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de escisión las definidas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 2 de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

¹⁵Vid. TR del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967.

¹⁶Vid. Pérez Royo, F. (en Curso de Derecho Tributario, parte especial, Marcial Pons, 1998, pág. 450) al referirse al hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la modalidad de operaciones societarias, señala que es la constitución de la sociedad. «No obstante, dentro de la simplicidad de esta definición puede plantearse el siguiente problema: ¿qué es lo que la ley somete a gravamen? ¿el acuerdo entre los contratantes, el contrato de sociedad o el nacimiento del ente social, provisto de su propia personalidad? (...) Para resolver la cuestión es necesario referirse a la regulación del devengo que, según el artículo 52 TR se entenderá producido el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen, es decir, el día en que se otorgue la escritura pública (art. 65 Rgto.). El legislador parece quedarse a mitad de camino entre las dos opciones antes indicadas. No obstante, hay que señalar que esta conformación del devengo obedece, al igual que en otros puntos de ITPAJD, a razones prácticas. Como se deduce del resto de la normativa, lo que el legislador ha querido gravar es la constitución del ente social».

Vid. García Añoveros y VVAA. Manual del Sistema tributario español. Civitas, Madrid, 1998, pág. 474.

Vid. De Pablo Varona, C. El Impuesto sobre operaciones societarias. Análisis de su régimen jurídico, Aranzadi, 1995, pág. 171 y ss.

E S T U D I O S

nazca la responsabilidad de promotores y administradores se precisa la formalización del acto de constitución social.

En segundo lugar, el responsable se sitúa junto al sujeto pasivo por lo que es necesario precisar la condición del primero. Así, el artículo 23.1 del TR afirma: «estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas en contrario: a) en la constitución, (...) fusión y escisión, la sociedad». Con la redacción de este precepto, podrían derivarse problemas en los supuestos de fusión debido a que no señala el TR qué sociedad de las intervinientes será sujeto pasivo. A mi juicio, parece evidente que lo será la sociedad beneficiaria, es decir, la nueva sociedad creada como receptora del patrimonio transmitido. Por tanto, se deben adoptar los mismos criterios al determinar los supuestos de responsabilidad. Serán responsables tributarios los promotores y administradores de la sociedad beneficiaria, y no los de la sociedad absorbente. A su vez, en la escisión será sujeto pasivo la nueva sociedad creada, y obviamente los responsables tributarios serán los promotores y administradores de esta nueva sociedad.

A su vez, el promotor o administrador responde por la totalidad de la deuda también en los casos en que se haya hecho cargo de una parte de las aportaciones⁽¹⁷⁾, ya que estamos ante un supuesto de responsabilidad tributaria que encuentra encaje en el artículo 37 de la LGT y no se trata de un supuesto de responsabilidad por afección de bienes⁽¹⁸⁾.

En concreto, se establecen dos requisitos por el artículo 24 del TR para que nazca la responsabilidad, como presupuesto conexo al hecho imponible. El primero consiste en que el promotor o administrador tiene que intervenir en el acto jurídico sujeto al impuesto. El segundo se basa en que debe hacerse cargo del capital aportado o de la entrega de los bienes. Este último requisito se expresa en la ley de una manera ambigua ya que si lo trasladamos a los actos constitutivos, no se entiende a qué se refiere el legislador en relación a que el administrador se haga cargo del capital o de los bienes. Es decir, si ponemos en conexión el mencionado requisito con el desplazamiento patrimonial, se hace necesario el acto traslativo para que se constituya el presupuesto de la responsabilidad. No obstante, la puesta en común de dinero, bienes o industria que da lugar a su adquisición por un ente ajeno se hace más evidente en el desarrollo de la actividad empresarial que en estos primeros actos.

¹⁷Vid. Acosta España, R. «Comentarios al artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones y Operaciones societarias» en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, dirigidos por Narciso Amorós Rica, Tomo VII, Edersa, 1991, pág. 875 y ss.

¹⁸Vid. Mazorra Manrique de Lara, S. (Los responsables tributarios, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 70) cuando señala que el adquirente no responde con todo su patrimonio, como es el caso del responsable tributario, sino únicamente con los bienes afectos. «Consecuentemente con lo anterior, el tercero adquirente de los bienes no es sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, pero tampoco es sujeto pasivo de una obligación tributaria accesorio y de garantía de la principal; dicho en otras palabras, no es responsable del tributo, se trata simplemente de un supuesto de garantía real».

Lo mismo ocurre en los casos en que el acto traslativo es de sentido inverso, en estos supuestos se producirá una adquisición por parte de los socios de bienes de la sociedad y será sujeto pasivo el socio, como se analiza en la reducción de capital social y en la disolución de la sociedad. Lege ferenda deberían aclararse estos requisitos tan ambiguos de forma que fuesen más acordes con la realidad económica, por un lado, y de otra con la jurídica, ligadas a las funciones mercantiles de dicha figuras.

En ultimo lugar, la responsabilidad de los actos de constitución se fundamenta sobre presupuesto lícito, con una evidente finalidad de garantía. En este sentido, no coincido con las afirmaciones De Pablo⁽¹⁹⁾, cuando apunta que sólo se podrá declarar responsables a los sujetos mencionados por el artículo 24 cuando «el incumplimiento de la obligación tributaria se haya producido concurriendo, por lo menos, negligencia del responsable».

A mi juicio, ello supondría extralimitar el tenor legal (art. 24 del TR) por el que se configura una responsabilidad derivada de presupuesto lícito. Si el presupuesto fuese ilícito el legislador debía haberlo mencionado expresamente como sucede, por ejemplo, en el artículo 40.1 de la LGT. Extremo que no se contempla en el mencionado precepto. Como apunta Zornoza Pérez⁽²⁰⁾, el principio de tipicidad, reconocido como una de las manifestaciones del derecho fundamental consagrado en el artículo 25.1 de la CE, no puede entenderse cubierto con la mera existencia de una ley previa a la acción u omisión de que se trate, sino que exige que su descripción sea precisa, de manera que se encuentre en ella claramente determinada qué conducta es sancionable.

Sin embargo, sí debería modificarse el presupuesto de la responsabilidad porque parece más coherente la exigencia de «mala fe o negligencia grave» de promotores o administradores, o cuanto menos, simple negligencia para configurarlos como responsables tributarios subsidiarios. De esta manera, la legislación tributaria, sería también más armónica con la regulación de dicha figura en el ámbito mercantil⁽²¹⁾, donde es necesario que los administradores respondan frente a la sociedad del daño causado por «malicia, abuso de facultades o negligencia grave», y en cualquier caso están exentos de responsabilidad los administradores que hayan salvado su voto en los acuerdos que hubiesen causado daño.

a) La responsabilidad del promotor.

El artículo 24 del TR señala también a los promotores como responsables subsidiarios

¹⁹Vid. De Pablo Varona, C. El Impuesto sobre Operaciones Societarias. Análisis de su régimen jurídico, cit., pág. 197.

²⁰Vid. Zornoza Pérez, J.J. El sistema de infracciones y sanciones tributarias, Civitas, 1992, pág. 85 y ss.

²¹Vid. Código de Comercio. Artículo 79. Los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado comerciante y de un representante leal, y responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores del daño causado por malicia, abuso de facultades o negligencia grave. En cualquier caso estarán exentos de responsabilidad los administradores que hayan salvado su voto en los acuerdos que hubieren causado daño.

E S T U D I O S

cuando intervienen en el acto jurídico sujeto al impuesto (en este caso, constitución) siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado.

De acuerdo con la legislación mercantil⁽²²⁾, se entiende por promotores a las personas que redactan el programa de fundación. Los promotores intervienen en los casos de fundación sucesiva, no en la fundación simultánea que se encomienda a los fundadores. Como señala Ruiz de Velasco⁽²³⁾, la fundación sucesiva es un proceso más acorde con la función económica de la sociedad anónima, sobre todo, cuando hay que reunir grandes cantidades de capital de muchas personas diferentes. En todo caso este proceso de fundación es obligatorio siempre que se haga una promoción pública, para la suscripción de las acciones, por medio de la publicidad o a través de intermediarios financieros.

Los promotores responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a terceros de la realidad y exactitud de las listas de suscripción que han de presentar a la Junta constituyente; de los desembolsos iniciales exigidos en el programa de fundación y de su adecuada inversión; de la veracidad de las declaraciones contenidas en dicho programa y en el folleto informativo, y de la realidad y la efectiva entrega a la sociedad de las aportaciones no dinerarias⁽²⁴⁾. En concreto, los promotores se hacen cargo de las aportaciones de los socios con anterioridad al otorgamiento de la escritura pública de constitución para realizar, con posterioridad, los mencionados desembolsos y la efectiva entrega de las aportaciones no dinerarias. En este sentido, el artículo 24 del TR conecta al hecho imponible (constitución de la sociedad), la intervención en el acto y las aportaciones a la Sociedad, como presupuesto básico para que nazca la responsabilidad⁽²⁵⁾.

²²Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y actualizado por Ley de 23 de marzo de 1995. Artículos 20 y 21.

²³Vid. Ruiz de Velasco, A. Manual de Derecho Mercantil, Deusto, 1996, pág. 253 y ss.

²⁴Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y actualizado por Ley de 23 de marzo de 1995. Artículo 31 y 32. Artículo 31. Obligaciones anteriores a la inscripción.-1. Los promotores responderán solidariamente de las obligaciones asumidas frente a terceros con la finalidad de constituir la Sociedad.

2. Una vez inscrita, la Sociedad asumirá las obligaciones contraídas legítimamente por los promotores y les reembolsará de los gastos realizados, siempre que su gestión haya sido aprobada por la Junta constituyente o que los gastos hayan sido necesarios.

3. Los promotores no podrán exigir estas responsabilidades de los simples suscriptores, a menos que éstos hayan incurrido en dolo o culpa.

²⁵Vid. Acosta España, R. (cit, pág. 877) cuando señala: «De acuerdo con la Ley de 22 de diciembre de 1989, en el caso de fundación sucesiva, el desembolso previo de un 25 por 100, al menos, de cada una de las acciones, que deberá depositarse a nombre de la Sociedad en la entidad o Entidades de crédito que al efecto se designen. En cuanto a las aportaciones no dinerarias, en caso de haberlas, se efectuarán en la forma prevista en el programa (art. 22). Se prevé una especie de afección de los importes desembolsados para unos determinados gastos, y entre ellos los fiscales, ya que dichas aportaciones son indisponibles hasta la inscripción en el Registro Mercantil. La obligación para solicitar o practicar la liquidación y hacer el pago de los impuestos corresponde, según la Ley, a los otorgantes de la escritura designados en la Junta constituyente (art. 29 y siguientes de la Ley citada). De acuerdo, pues, con dichas disposiciones, no parece que entre las actividades de los promotores se incluya la recepción de las aportaciones, que se depositan a nombre de la sociedad, sin necesidad de intervención de los promotores. Sin embargo, entre las responsabilidades que el artículo 32 establece, se encuentra la relativa a la realidad de los desembolsos iniciales exigidos en el programa de fundación y de su adecuada inversión. Parece que esa imputación de responsabilidad frente a la sociedad y frente a terceros significa que se da el requisito establecido por la Ley fiscal: los promotores se hacen cargo del importe de los desembolsos».

Ahora bien, en ningún caso se deben equiparar los fundadores⁽²⁶⁾ con los promotores porque supondría una interpretación analógica de la ley que es la que ha realizado de forma errónea, a mi juicio, la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁽²⁷⁾. Los fundadores no aparecen tipificados en el artículo 24 del TR y no cabe, siguiendo a Acosta España⁽²⁸⁾ ampliar los supuestos, más allá de su configuración legal. No obstante, si es razonable que se tipifique la responsabilidad de los fundadores ya que sus funciones se equiparan a las de los promotores en la fundación simultánea.

b) La responsabilidad de los administradores.

Para determinar la responsabilidad subsidiaria de dicha figura, es requisito ineludible precisar en qué consisten efectivamente las funciones del administrador de la sociedad. De acuerdo con lo establecido en la legislación mercantil, que funciona como derecho supletorio, es necesaria la existencia de un vínculo legal de forma que halla una designación para el cargo y la correlativa aceptación del mismo⁽²⁹⁾ porque si no se ha procedido a su aceptación, es indudable que no se cumplen los requisitos necesarios⁽³⁰⁾, que funcionan como derecho supletorio.

²⁶Vid. De Pablo Varona, C. (El Impuesto sobre operaciones societarias. Análisis de su régimen jurídico, cit., pág. 198 y ss.) cuando señala que los fundadores concurren en la fundación simultánea asumiendo las acciones de la sociedad en el otorgamiento de la escritura social y están facultados legalmente para la presentación de la escritura de constitución en los registros oportunos, así como para solicitar o practicar la liquidación y pago de los impuestos y gastos correspondientes.

²⁷Vid. STS de 23 de diciembre de 1991 (Aranz. 326). Fundamentos de Derecho Quinto: «Parte el apelante de que la Sociedad «Inemisa» se constituyó mediante un acto de fundación simultánea, no sucesiva, por lo que al no ser los tres fundadores promotores, no les alcanza la responsabilidad por las deudas sociales, que el artículo 68 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 6-4-1967 (RCL 1967, 933, 1400 y NDL 16194) establece para los «promotores, directores, gerentes, administradores, gestores o liquidadores» de las sociedades. Pero este argumento es fácilmente rechazable: como razona la sentencia apelada, el artículo 13 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, los fundadores de la Sociedad anónima responden solidariamente frente a ella y frente a terceros, de la aportación de la cuarta parte del capital suscrito,...de la inversión de los fondos destinados al pago de los gastos de constitución y de cuantas declaraciones hagan en la escritura fundacional. Este precepto debe de ponerse en relación con el artículo 68 del Texto Refundido del Impuesto, que proclama esa responsabilidad en la constitución de sociedades de los promotores, directores, gerentes, administradores o liquidadores de las sociedades que hayan intervenido en el acto o negocio jurídico sujeto al Impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital. El apelante, fue una de las tres personas que comparecieron ante Notario público, en el acto de constitución de la Sociedad, y en el mismo acto, y en Junta General Universal, fue designado Consejero del primer Consejo de Administración de la Sociedad y seguidamente. Vicepresidente de dicho Consejo, sin que puedan hacerse mayores precisiones, por faltar en la copia de la escritura de constitución los Estatutos de la sociedad».

Sexto. «Existe, por lo tanto, un negocio jurídico sujeto al Impuesto, que es la constitución de una Sociedad Anónima, con un capital de 600.000.000 de pesetas; existen unos fundadores que además, son gestores de la Sociedad, existe una declaración de la aportación a la Caja social, de 150.000.000 de pesetas, y existe la realidad de la inscripción de esta Sociedad en el Registro Mercantil, de lo cual deriva la responsabilidad solidaria de los fundadores, respecto de los gastos de constitución de la Sociedad, entre los que deben incluirse las deudas fiscales, tanto por lo que dispone el artículo 13 de la Ley de Sociedades Anónimas como por aplicación de lo que dispone el artículo sesenta y ocho del Texto Refundido del Impuesto».

²⁸Vid. Acosta España, R. cit., pág. 870.

²⁹Vid. Neila Neila, J.M. La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital (mercantil, civil, penal, administrativa), Edersa, 1995, pág. 1189.

E S T U D I O S

En segundo lugar, el administrador es un «órgano social» que tiene encomendadas todas las funciones de gestión y representación de la sociedad⁽³¹⁾. En concreto, la jurisprudencia⁽³²⁾ y las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central⁽³³⁾ afirman que la condición de administrador es un supuesto fáctico exigido para la concurrencia de responsabilidad, y ésta no viene dada sólo por la denominación sino también por el contenido

³⁰Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, actualizado por Ley de 23 de marzo de 1995 (art. 123 y ss.), La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (art. 57 y ss.) y el Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (artículo 124).

³¹Vid. Galiano Estevan, J. e Izquierdo Rivas, J. (La responsabilidad tributaria, monografías CISS, 1997, pág. 73) cuando señalan que las funciones de gestión, comprenden todas aquellas facultades precisas para la consecución de los fines sociales.

³²Vid. La Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985 (Aranz. 3087) que sostiene en un caso de delito fiscal que el mismo era imputable a las personas, que efectivamente ejercían la Administración de la sociedad y tenían atribuidos poderes de decisión. Es decir, «a quienes con la denominación que fuere, llevarén la dirección económica de la entidad, y tuvieren atribuidas funciones incluso superiores a las que señalan a los administradores en la Ley de Sociedades Anónimas».

Vid. Sentencia del TSJ de Galicia de 30 septiembre de 1994 (Aranz. 1049). Considerando Tercero: «Hay que distinguir entre las funciones de los administradores como órgano ejecutivo y representativo de la empresa de extraordinaria importancia en orden al giro o tráfico de la misma y la de los interventores que se limitan a la vigilancia, inspección o fiscalización del titular de la empresa para evitar los perjuicios que pudieran dar lugar y que como hemos dicho estaba advirtiéndose a la misma para que cumpliera el compromiso contenido en el Convenio de Inspección de Pagos aprobado por la Junta de Acreedores».

Vid. Sentencia del TSJ de Murcia, de 7 de octubre de 1998 (Aranz. 1548). Fundamento de Derecho Tercero: «El argumento empleado por la parte demandante en segundo lugar como base de su pretensión también resulta irrelevante pues el hecho de que los actores cesaran en su cargo el 23 de marzo de 1992 y de que en esta fecha fuere nombrado administrador único de la sociedad don Diego A.D., no tiene el efecto pretendido por los mismos, al ser el dato importante para que pueda derivarse la responsabilidad en su contra, que ocuparan dichos cargos al devengarse la deuda tributaria dejada de ingresar o al cometerse, en su caso, la presunta infracción tributaria».

³³Vid. Resolución del TEAC de 22 de febrero de 1995 (Aranz. 464). Considerando Tercero: «Que, respecto de la primera de las cuestiones planteadas cual es que el gerente no es administrador, ha de señalarse que tal y como indica el Tribunal Regional, la condición de administrador es un presupuesto fáctico exigido para la concurrencia de la responsabilidad, y ésta no viene dada por la denominación, sino por el contenido y alcance de las funciones a desempeñar».

Vid. Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1995 (Aranz. 625). Considerando Séptimo: «Que el primer problema que suscita la aplicación del anteriormente transcrito artículo 40.1 de la Ley General Tributaria es el de concretar quiénes son los administradores de las personas jurídicas. Los administradores son un órgano social no portador de una voluntad ajena sino integrante de la del ente colectivo, distinguiéndose, como recoge la doctrina de la Dirección General de Registro y Notariado, entre otras en Resolución de 4 de marzo de 1985, entre «representación orgánica propia de este tipo de entes y que no tiene la base en una relación de mandato, y los apoderamientos que tienen su origen en una relación contractual de mandato», e identificándose así el administrador como el gestor de la persona jurídica, lo que conlleva poderes decisorios para la actividad social. Partiendo de tal premisa, y teniendo en cuenta que este órgano puede ser unipersonal, componerse por varias personas, con carácter mancomunado o lo que es usual, integrarse por una pluralidad de personas que, en Consejo de Administración, actúen solidariamente, lo que es cierto es que, en los entes sociales aparecen una serie de órganos o personas cuya denominación o calificación como administradores no siempre es clara, aunque en definitiva tal concepto o situación jurídica no va a depender de ello sino del efectivo contenido legal o estatutario de los cometidos de tal cargo, atendiendo a que éstos confieren carácter conformador de la actividad social integrándolos en órganos de la entidad o una condición de representante, de modo que sus actos aparezcan diferenciados de la voluntad social e imputables a ésta».

Sonia Mauricio Subirana

y alcance de las funciones a desempeñar, de manera que es necesario que «efectivamente ejerza la gestión» y «lleve la dirección de la sociedad». Además, en caso de ser el responsable subsidiario el administrador de la persona jurídica las actuaciones anteriores dirigidas contra la sociedad habrán de ser conocidas por aquél⁽³⁴⁾.

No obstante, en el ámbito tributario no se tipifica la figura del administrador de hecho como sí se configura en el Derecho Penal. En concreto, el artículo 290 del nuevo Código Penal hace referencia al sujeto activo del delito con la expresión «los administradores, de hecho o de derecho»⁽³⁵⁾. Tal denominación, como indica Silva Sánchez⁽³⁶⁾, tiene un alcance trascendente al introducir una perspectiva material alejada de todo formalismo.

Por otro lado, los primeros administradores tienen que nombrarse en el acto constitutivo de la sociedad y deberán figurar necesariamente en la escritura fundacional -artículo 8 f) de la LSA. Los administradores quedan, en efecto, investidos, por el nombramiento, de los poderes o facultades que la ley o los estatutos les confieran, sin perjuicio de que sus efectos no se produzcan hasta el momento de la aceptación del cargo⁽³⁷⁾.

En el caso del artículo 24 del TR, para que se realice el supuesto de responsabilidad que tipifica se requiere a su vez que los administradores, al igual que ocurría con los promotores, se hayan hecho cargo del capital aportado y hayan estado en posesión de los bie-

³⁴Vid. Sentencia del TSJ de Murcia de 28 de junio de 1995 (Aranz. 909). Fallamos: «Estimar en parte el recurso interpuesto por «Basilio Gómez Tornero y Cía, SA» y José Ricardo C.G., contra Resolución del TEAR Murcia de 27 de abril de 1994 (Rec. 30/198/1993), que queda anulada por no ser ajustada a derecho. Declaramos la improcedencia de la derivación de responsabilidad, de que se trata en estos autos, respecto de la sanción por infracción simple que se dice en el fundamento jurídico tercero, quedando subsistente respecto de la otra sanción, debiendo reponerse actuaciones para notificar a los responsables subsidiarios los elementos esenciales de la liquidación, conforme se dice en los fundamentos jurídicos expuestos anteriormente, respecto de las diferencias de IRPF e Impuesto de Sociedades ejercicio 1988, siguiendo seguidamente la tramitación que proceda, todo ello por la Dependencia de la Administración Tributaria correspondiente».

³⁵Vid. Código Penal, capítulo XIII, Título XIII, Libro II. Artículo 290. Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearan las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce años.

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

Artículo 291. Los que, prevaliéndose de su situación mayoritaria en la Junta de accionistas o el órgano de administración de cualquier sociedad constituida o en formación, impusieren acuerdos abusivos, con ánimo de lucro o ajeno, en perjuicio de los demás socios, y sin que reporten beneficios a la misma, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a tres años o multa del tanto al triplo del beneficio obtenido.

³⁶Vid. Silva Sánchez, J.M. («Els delictes societaris en el nou codi penal», VII Jornaes D' Estudi Catalano-Balears, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1996) cuando señala: «en efecto, con él es posible aprehender en términos jurídico-penales los casos del órgano fáctico, o aquéllos en los que una sociedad controla a otra, de modo que quienes ostentan jurídicamente las facultades de decisión en la primera también gozan de ella, de modo fáctico, respecto a la segunda».

³⁷Vid. Art. 125 LSA.

E S T U D I O S

nes⁽³⁸⁾. Expresiones cargadas de ambigüedad si se trasladan a los actos constitutivos de la empresa. En cualquier caso, salvo que los estatutos recorten concretamente la competencia de los administradores, habrá que entender que quedan facultados para realizar todas aquellas actividades u operaciones adecuadas al mejor desarrollo del objeto social, que no estén encomendadas a la junta general⁽³⁹⁾.

No obstante, en la práctica lo cierto es que en el acto constitutivo no se suele incluir entre las funciones del administrador el hacerse cargo del capital aportado por los socios. Aunque dicha responsabilidad se establezca también en el ordenamiento penal⁽⁴⁰⁾, lo frecuente es que la responsabilidad subsidiaria de los administradores se configure con posterioridad a los actos de iniciación de la actividad empresarial.

3. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE MODIFICACIÓN Y FUSIÓN.

En sentido técnico, se entiende por «modificación» de la empresa social toda alteración en su estructura constitutiva que, por exclusión de la transformación, no signifique cambio en la forma o naturaleza de aquélla⁽⁴¹⁾.

En cuanto a la fusión es aquella operación jurídica que afecta a dos o más sociedades y que conduce a la extinción de alguna de ellas o varias y a la integración de sus respectivos socios y patrimonios en una sola sociedad ya preexistente. Es decir, estamos en un supuesto de fusión por absorción y no fusión en una sociedad de nueva creación que ya ha sido analizada en los actos constitutivos de la empresa.

El artículo 24 del TR en relación a las operaciones societarias de modificación y fusión señala:

³⁸Vid. Martínez Lafuente, A. Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Marcial Pons, 1997; Albiñana Quintana, C. Sistema tributario español y comparado, Tecnos, Madrid, 1986; García Añoveros, J., y VVAA. Manual del sistema tributario español, Civitas, 1998; Benítez de Lugo y Guillén, F. «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en las transmisiones onerosas», Crónica Tributaria, núm. 38 y 39, 1981.

³⁹Vid. Uría R. (Derecho Mercantil, cit., pág. 320) que menciona la Resolución de la D.G.R. de 26 de febrero de 1991.

⁴⁰Vid. Código Penal de 1995, artículo 295. Los administradores de hecho o de derecho o los socios de cualquier sociedad constituida o en formación, que en beneficio propio o de un tercero, con abuso de las funciones propias de su cargo, dispongan fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraigan obligaciones a cargo de ésta causando un perjuicio económicamente evaluable a sus socios, depositarios, cuenta partícipes o titulares de los bienes, valores o capital que administraren, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a cuatro años, o multa del tanto al triple del beneficio obtenido.

⁴¹Vid. Martín Oviedo, J.M. (cit., pág. 193) cuando señala que las modificaciones sociales en el ámbito mercantil de las sociedades personalistas tienen mayor trascendencia cuando se refieren a los socios o elementos personales, y en las sociedades de capitales cuando hacen mención a elementos funcionales de la sociedad como el objeto, capital, etc

Sonia Mauricio Subirana

"Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en el aumento y reducción de capital social, fusión, (...) aportaciones de los socios para reponer pérdidas (...) los administradores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes"

Por tanto, se debe partir de una labor de desmembramiento de los distintos supuestos que encierra cada una de estas operaciones (aumento de capital, reducción de capital, aportaciones de los socios para reponer pérdidas y fusión) para determinar si existe o no en cada una de ellas incorporación de medios patrimoniales, requisito imprescindible para que nazca la responsabilidad de los administradores.

a) Los responsables en los supuestos de aumento de capital.

El hecho imponible del ITPAJD sujeta el aumento de capital, independientemente de cual sea el contravalor del mismo (art. 19.1.1º). Dicho contravalor tampoco es tenido en cuenta a la hora de fijar la base imponible o de establecer el tipo de gravamen del tributo. No obstante, se debe matizar que el Reglamento del impuesto⁽⁴²⁾ en el artículo 54.2 añade que no estará sujeta la ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por primas de emisión de acciones.

En el aumento de capital estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente la sociedad (art. 23 del TR) y los administradores serán responsables ya que no pueden delegar expresamente a otros sujetos la facultad de gestionar los aumentos de capital de acuerdo con el artículo 141 de la LSA⁽⁴³⁾. Ahora bien, no estamos en este supuesto tampoco ante una responsabilidad culposa de los administradores, como apunta De Pablo Varona⁽⁴⁴⁾, ya que la ley no introduce expresamente ningún elemento intencional del que se deduzca su fundamento ilícito.

Por otro lado, la operación societaria de aumento de capital supone la aportación de nuevos recursos para el desarrollo de la empresa, es decir, se produce el desplazamiento patrimonial como presupuesto básico para la responsabilidad tributaria. No obstante, en ocasiones es posible que los fondos con que haya de desembolsarse el nuevo capital estuviesen integrados en el patrimonio social con anterioridad a la operación, e incluso puede ocurrir

⁴²Vid. Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 54.2.

⁴³Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades anónimas, actualizado por la Ley de 23 de marzo de 1995. Artículo. 141.1. 2. En ningún caso podrán ser objeto de delegación la rendición de cuentas y la presentación de balances a la Junta general, ni las facultades que ésta conceda al Consejo, salvo que fuese expresamente autorizado por ella.

Artículo 152. Requisitos del aumento. 1. El aumento de capital social habrá de acordarse por la Junta general con los requisitos establecidos para la modificación de los Estatutos sociales.

⁴⁴Vid. De Pablo Varona, C. El Impuesto sobre operaciones societarias...cit., pág. 240.

E S T U D I O S

que el aumento de capital no incorporase nuevos elementos patrimoniales a la sociedad, aunque disminuya el pasivo. En este sentido, el artículo 151.2 de la LSA establece las siguientes modalidades de aumento de capital:

a) Incorporación de nuevos medios patrimoniales aportados por accionistas y terceros.

La LSA establece que dichas aportaciones podrán ser dinerarias o no dinerarias⁽⁴⁵⁾. En este supuesto, los administradores pueden intervenir haciéndose cargo del capital incorporado o de la entrega de los bienes. Por tanto, no existe dificultad para que se configuren como responsables subsidiarios por acto lícito, con una clara finalidad de garantía.

b) Aumento del capital sin incorporación de nuevos medios patrimoniales a la sociedad, por transformación de reservas, plusvalías o de beneficios en el contravalor del nuevo capital.

En la ampliación con cargo a reservas en las sociedades anónimas no hay en realidad capital aportado del que se puedan hacer cargo los administradores. En este sentido, Muñoz del Castillo⁽⁴⁶⁾ apunta que los aumentos de capital en virtud de transformación de plusvalías y reservas en acciones no deberían ni siquiera estar sujetos pues no exteriorizan capacidad contributiva sino que sólo implican un cambio contable dentro de la sociedad, aunque se debe señalar que esta no es la línea del Tribunal Supremo en su jurisprudencia más reciente⁽⁴⁷⁾. No obstante, la responsabilidad tributaria de los administradores es evidente que no nace al no existir desplazamiento patrimonial.

⁴⁵Vid. La Ley de 23 de marzo de 1995 de Sociedades Anónimas. Art. 151.2. En ambos casos el contravalor del aumento del capital podrá consistir tanto en nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social, incluida la compensación de créditos contra la Sociedad, como en la transformación de reservas o beneficios que ya figuraban en dicho patrimonio.

Vid. Sentencia del TSJ de Baleares de 3 de octubre de 1977 (Aranz. 1222). En la que se afirma que en las operaciones societarias de ampliación de capital mediante aportaciones no dinerarias el devengo del impuesto se produce en la fecha en que se otorgó la escritura pública y no en el momento en que el Registro Mercantil devolvió la escritura pública y la documentación presentada, tras la incorporación del informe del experto independiente relativo a las aportaciones no dinerarias.

⁴⁶Vid. Muñoz del Castillo, J.L. Las sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, IEF, 1975, pág. 118 y ss.

⁴⁷Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1998 (Aranz. 7897). Fundamento de Derecho Segundo. «Desde el punto de vista sustantivo, esta modalidad de ampliación, que hoy contemplan los artículos 151 y 157 de la Ley de Sociedades Anónimas (...) consistía y consiste en el traslado al capital social de beneficios sociales en su momento obtenidos y que no fueron objeto de distribución al accionista en forma de dividendos. Por esta sola razón, en la capitalización de reservas y sin distinción entre regímenes provisional o definitivo, ha de exigirse el impuesto como si estuviera ante un propio y verdadero acto de aportación. Y es que esta modalidad de ampliación presupone que previamente ha existido un acuerdo social asignando beneficios a dicha finalidad. Entonces, lo que se somete a gravamen, en esta modalidad, es su capitalización o, como indica la Ley Mercantil, la transformación de beneficios o reservas que ya figuraban en el patrimonio de la sociedad. Pero es que es más; las descritas, en este sentido, han de merecer la consideración de aportaciones sociales porque no puede desconocerse el significado jurídico y económico de la operación de aumento de capital social, que, pese a no comportar aportaciones explícitas ni incrementar los fondos propios, sí que supone una auténtica adición a los bienes puestos en común, que equivale a una forma de aportación real de los accionistas a la sociedad».

c) Conversión de obligaciones en acciones o entrega de acciones en pago a los acreedores.

Las obligaciones convertibles en acciones son un tipo especial de obligaciones en las que la amortización o reembolso de las mismas por la sociedad emisora no se hace en metálico, sino por canje de las obligaciones por acciones de la propia sociedad, convirtiéndose así el obligacionista en accionista (art. 292 de la LSA). En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997⁽⁴⁸⁾ afirma:

"Con el cambio introducido en 1980, en razón a lo establecido en las Directivas comunitarias, se reputa hecho imponible de la ampliación del capital la emisión de las acciones y no los desembolsos pasivos, de modo que se gira una liquidación por el importe de la ampliación al tiempo de otorgarse la escritura de su formalización, aunque el desembolso sea parcial. Y, por ello, como razona la entidad recurrente, las escrituras de dividendos pasivos cumplen la misma función que antes realizaba la escritura de ampliación por la parte del capital no desembolsada, y siguen formando parte del proceso de la ampliación -que puede desarrollarse en una o varias escrituras-, sin que sea ya pertinente, desde la perspectiva de la capacidad económica, que la imposición indirecta sobre la ampliación sea diferente según que el desembolso se haga de una sola vez o fraccionadamente".

De esta manera, la sentencia señalada declara nulo el artículo 75.5 del Reglamento del impuesto⁽⁴⁹⁾ que es contrario a la Directiva 69/335/CEE. En concreto, la norma comunitaria prohíbe que los Estados miembros perciban ningún impuesto, cualquiera que sea su forma, sobre las aportaciones efectuadas en el ámbito de las operaciones de aumento de capital social de las sociedades capitalistas⁽⁵⁰⁾.

b) Los responsables en los supuestos de reducción de capital.

La reducción de capital obedece esencialmente a dos razones de orden económico-financiero⁽⁵¹⁾. En primer lugar, a que el capital suscrito resulta excesivo para las necesidades de explotación de la empresa social que puede originar tensiones de orden interno que a la sociedad le puede interesar eliminar, devolviéndoles a los socios parte de las aportaciones realizadas o condonándoles el pago de futuros dividendos pasivos.

En segundo lugar, puede ocurrir que el valor del patrimonio social disminuya a con-

⁴⁸Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 (Aranz. 8251). Fundamento de Derecho Octavo.

⁴⁹Vid. Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Art. 75.5. «Las (escrituras notariales) que documenten el acuerdo social de exigir el desembolso de dividendos pasivos tributarán por la citada cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, sobre la base del valor nominal del desembolso exigido».

⁵⁰Vid. Directiva 69/335/CEE. Art. 10.b). Desde la perspectiva de la Directiva no importa si el desembolso de dividendos pasivos forma parte o no de la ampliación de capital, pues de lo que no cabe duda es de que supone una aportación realizada en el marco de una previa constitución o ampliación de capital, sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias.

⁵¹Vid. Uría, R. Derecho Mercantil, cit., pág. 366.

E S T U D I O S

secuencia de pérdidas por debajo de la cifra del capital escriturado. Así, una medida de saneamiento financiero aconseja la reducción del capital en la cuantía necesaria para equilibrar de nuevo capital y patrimonio y hacer posible el eventual reparto de beneficios, que en otro caso no estaría permitido por la situación de desbalance.

En este supuesto para que exista responsabilidad son fundamentales los movimientos patrimoniales que se originan como consecuencia de estos actos. No obstante, de los diversos supuestos de reducción de capital sólo constituyen presupuestos conexos a la responsabilidad aquéllos en que se entreguen bienes a los socios, sujetos pasivos. De acuerdo con el artículo 163 de la LSA⁽⁵²⁾ se establecen las siguientes modalidades de reducción:

a') Reducción de capital con devolución de aportaciones o la condonación de dividendos pasivos.

En el primer caso, serán responsables tributarios con presupuesto lícito los administradores que intervengan en el procedimiento mediante el cual la Sociedad ha de llevar a cabo la reducción, haciéndose cargo de la devolución de las aportaciones por exceso de patrimonio.

En relación a la reducción realizada mediante la condonación de dividendos pasivos se debe establecer si se produce devolución de las aportaciones a los socios por los administradores o, por el contrario, no existe entrega de los administradores porque nada se ha aportado y no nace la responsabilidad. La doctrina⁽⁵³⁾, la jurisprudencia⁽⁵⁴⁾ y las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo⁽⁵⁵⁾ entienden de forma unánime que es neces-

⁵²Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades anónimas, actualizado por la Ley de 23 de marzo de 1995. Artículo. 163. Modalidades de reducción.

⁵³Vid. Acosta España, R., cit., pág. 882 y ss; Pérez de la Cruz Blanco, A. La reducción del capital en sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, 1973, pág. 75-76; De Pablo Varona, C. cit., pág. 322 y ss.

⁵⁴Vid. STSJ Aragón de 14 de octubre de 1989 que afirma: «La condonación de los dividendos pasivos supone un efectivo desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios: un derecho de crédito que aquella tenía se transmite a éstos; la sociedad ha entregado un derecho de crédito, y los socios se han enriquecido en la cantidad correlativa, que ya no deben. No se habrá entregado materialmente nada, pero no cabe duda de que cuando se condona una deuda hay un desplazamiento patrimonial, y que en este supuesto hay una «devolución de derechos» a los socios que está sujeta por el concepto de operaciones societarias».

Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997. Fundamento cuarto.

⁵⁵Vid. Resolución del TEAC de 27 de febrero de 1998 (Aranz. 489). Fundamento de Derecho Segundo. La exigencia o no del impuesto en concepto de operación societaria de la reducción de capital depende de si la misma supone o no devolución de bienes o derechos a los socios, debiendo puntualizarse que en la reducción de capital que la sociedad realiza mediante la amortización de sus propias acciones por ella adquiridas previamente no se produce transmisión patrimonial alguna a los socios, pues la adquisición de sus propias acciones tiene lugar en una operación anterior en la que los antiguos propietarios de aquéllas dejan de ser socios de la sociedad, recibiendo el valor de las mismas y siendo, por tanto, ajena la transmisión a la posterior reducción de capital que la sociedad lleva a cabo, por lo que el precio satisfecho por las acciones nada tiene que ver con dicha reducción.

Sonia Mauricio Subirana

rio que exista una disminución efectiva de capital que da lugar a un desplazamiento patrimonial de la sociedad al socio. Por tanto, en este supuesto nace la responsabilidad subsidiaria de carácter lícito.

b) Reducción de capital por constitución o incremento de la reserva legal o las reservas voluntarias.

La reducción no da lugar a devolución de bienes o derechos por lo que no se produce un desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios. En este caso, como señala De Pablo Varona⁽⁵⁶⁾, aunque toda disminución de capital sin salvedad alguna está en principio sujeta al impuesto por el concepto de «operaciones societarias», lo cierto es que al determinar la base imponible, y no haber bienes o derechos entregados a los socios no hay lugar a la práctica de liquidación alguna. En esta línea, la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁽⁵⁷⁾ anula el artículo 54.3 del Reglamento de 1995 porque contradice el principio fundamental de que sólo están sujetas las operaciones societarias de reducción de capital que impliquen la entrega a los socios de bienes o derechos. Por tanto, en este caso es obvio que no puede nacer la responsabilidad de los administradores.

c) Los responsables en los supuestos de aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas.

El artículo 24 del TR menciona las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas como presupuesto conexo para que nazca la responsabilidad de los administradores. Los socios a la vista de la situación de crisis de la sociedad pueden decidir restablecer la situación de equilibrio en el patrimonio social asumiendo por sí mismos las pérdidas ocasionadas y realizando aportaciones complementarias, de esta manera el patrimonio neto social alcanza el nivel mínimo que representa la cifra de capital⁽⁵⁸⁾.

No estamos propiamente ante un aumento de capital, no obstante, se trata de una operación similar en cuanto se produce la transmisión de bienes del socio a la sociedad para restablecer el equilibrio entre la cifra de capital y el patrimonio social, que de otra manera supondría la necesidad de una reducción⁽⁵⁹⁾. Por tanto, respecto a los supuestos de responsabilidad tributaria que puedan producirse son coincidentes con los ya mencionados en la

⁵⁶Vid. De Pablo Varona, C. cit., pág. 324.

⁵⁷Vid. Sentencia de 3 de noviembre de 1997 del Tribunal Supremo (aranz. 8251). Fundamento de Derecho Cuarto. «Los artículos 54.3 y 62. b) 2 del Reglamento previenen que la reducción del capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones para amortizarlas tributará por aquel concepto sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas y que cuando la sociedad acuerde la reducción de capital para amortizar acciones propias asumirá la condición de sujeto pasivo».

⁵⁸Vid. Directiva 69/335/CEE, artículo 4.2 b).

⁵⁹Vid. Ley de Sociedades Anónimas de 23 de marzo de 1995. Artículo 154 y 155.

E S T U D I O S

incorporación de nuevos medios patrimoniales aportados por accionistas y terceros dentro de la ampliación de capital⁽⁶⁰⁾.

d) Los responsables tributarios en las operaciones de fusión.

En este apartado se analiza la fusión que resulta de la absorción de una o más sociedades por otra anónima ya existente. Esta última adquiere los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando, en su caso, el capital social en la cuantía que proceda. La mencionada fusión por absorción se recoge en la Ley del ITPAJD como una operación societaria sujeta de la que se derivan distintos supuestos de responsabilidad tributaria⁽⁶¹⁾.

El artículo 24 del TR señala que serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la fusión de sociedades(...) los administradores de las mismas que hayan interve-

⁶⁰Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 1997 (aranz. 243). El art. 37 del Reglamento del Impuesto no introduce «ex novo» un hecho imponible no previsto en la Ley. El precepto citado no establece ninguna distinción que pueda configurar como un hecho distinto el aumento de capital social y las aportaciones sociales para compensar pérdidas, sino que expone este supuesto como una de las formas que puede adoptar el aumento de capital social.

Fundamento de Derecho Quinto.-Se alega por la entidad actora que dichas remesas no pueden ser consideradas como aumento de capital social y no constituyen, por tanto, hecho imponible por el concepto impositivo que se le exige, por no estar expresamente previsto en la Ley, de donde deduce, asimismo, que la introducción de este hecho imponible mediante un precepto reglamentario quebranta el principio de legalidad y de jerarquía normativa a lo que debemos precisar:

1º) La denominación de aportación económica para reintegrar patrimonio no puede considerarse decisiva para la calificación del acto o negocio jurídico, pues ésta debe realizarse conforme a su verdadera naturaleza jurídica (o, en su caso, económica), como dispone el artículo 25 de la Ley General Tributaria y en el presente caso, la regulación legal del acto, constituida, básicamente por los preceptos de la Ley de Sociedades Anónimas que podrían fundamentar el acuerdo, revelan la verdadera naturaleza de éste; así el artículo 99, interpretado «a contrario sensu», permite deducir que para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio (capital real) de la sociedad, disminuido por consecuencia de pérdidas, y evitar la obligatoria reducción del capital social, es preciso reponer éste, mediante el aumento de su cifra fijada en los Estatutos. Más explícito resulta el artículo 150.3., puesto que la alternativa que se impone para evitar la disolución de la sociedad es el reintegro (del patrimonio, reducido a determinada proporción del capital social) o la reducción, que se traduce en aumento o reducción del capital social previo cumplimiento, bajo pena de nulidad (artículo 84), de los requisitos -Capítulo V- establecido en la propia Ley (...).

Conclusión obligada de lo expuesto es que la aportación social controvertida es, propiamente -y así ha sido acordada con las formalidades legales- un aumento de capital social, sin que se haya alegado de adverso la concurrencia de otro negocio jurídico -préstamo, etc.- de difícil encaje en este tipo de relación, salvo como medio de financiar el acuerdo social.

⁶¹De acuerdo con el artículo 21 del TR, a los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de fusión las definidas en el artículo 2 (1) de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Así, estamos ante la fusión por absorción cuando «una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existencia, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal de dichos valores deducido de su contabilidad».

nido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

Por tanto, para que los administradores se configuren como responsables subsidiarios es necesario que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes. Así el sujeto pasivo será la sociedad beneficiaria, es decir, la sociedad absorbente, como receptora del patrimonio transmitido, aunque el artículo 23 del TR no especifica de qué sociedad se trata, y siguiendo el mismo criterio serán subsidiariamente responsables por acto lícito los administradores de la sociedad beneficiaria ya que a ellos corresponde liquidar el impuesto, sin que alcance tal responsabilidad a los de la absorbente⁽⁶²⁾.

En definitiva, en las operaciones de modificación y fusión de la actividad empresarial analizadas los administradores societarios se configuran como responsables tributarios con carácter subsidiario y presupuesto lícito. Por otro lado, no existirá responsabilidad cuando existan aumentos de capital por transformación de reservas, plusvalías o beneficios en el contravalor del nuevo capital. Lo mismo sucede en los casos de reducción de capital, sólo constituyen presupuestos conexos a la responsabilidad aquéllos en los que se entreguen bienes a los socios, sujetos pasivos. Al contrario, cuando la reducción se realice por constitución o incremento de la reserva legal o voluntaria no habrá lugar a devolución de bienes o derechos y no nacerá la responsabilidad de los administradores.

5. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE DISOLUCIÓN Y EXTINCIÓN.

El principal problema que plantea el cese de la empresa radica en establecer el momento en que se produce desde el punto de vista tributario. La disolución de la empresa no actúa inmediatamente como causa de extinción, sino como presupuesto jurídico de la liquidación. La disolución pone fin a la actividad económica de la sociedad y da lugar a las operaciones de liquidación, en sentido amplio, que comprenden la realización de todas las operaciones pendientes, la determinación del haber líquido de la sociedad y su división entre los socios. Una vez que se disuelve la sociedad, cesa su actividad económica y se inician las operaciones de liquidación⁽⁶³⁾.

⁶²Vid. De Pablo Varona, C. cit., pág. 284.

⁶³La doctrina tributaria italiana ha estudiado en profundidad el cese de la empresa, en concreto, las hipótesis de cese las reagrupa en un primer supuesto en el que el cese de la empresa tiene como directa consecuencia la liquidación del ente o del organismo productivo, y un segundo grupo, en el que se reconducen aquellas hipótesis a partir de las cuales el cese de la empresa es consecuencia de la «transferencia» a otro sujeto de la Hacienda. Por ello, se habla de cese de la empresa a beneficio de inventario, ya que el cese de hecho no se produce, por lo menos en lo relativo a los fines fiscales. En este sentido, Vid. Nussi, M. «Il regime dei beni d'impresa tra esigenze di coerenza impositiva e referenti privatistici», en Riv. dir. trib. 1993, vol. I, pág. 1077 y ss; Zizzo, G. «Aspetti problematici della determinazione del reddito d'impresa in sede di chiusura della procedura fallimentare», en Riv. dir. trib., vol. I, 1992, pág. 674 y ss.

E S T U D I O S

La decisión del legislador de que la extinción de la sociedad no se produzca de un modo inmediato, sino previa extinción de todas sus relaciones jurídicas, obliga a separar este período de vida social de la extinción de esas relaciones sociales con socios y terceros. La división entre dichas fases la constituye la denominada disolución de la sociedad, que viene a ser, como acabamos de señalar, el presupuesto jurídico de la extinción⁽⁶⁴⁾.

Como apunta Acosta España⁽⁶⁵⁾, con posterioridad, disuelta la sociedad, y siempre que no se den los supuestos de fusión o escisión total o cualquier otro de cesión global del activo y pasivo, la sociedad entra en el proceso de liquidación, en el que el peso de la gestión de la liquidación recae en su integridad sobre los liquidadores. A partir de estas consideraciones generales, el artículo 24 del TR señala:

"Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la disolución (...) los administradores o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes".

En primer lugar, es preciso indicar que a efectos de la responsabilidad tributaria es obvia la necesidad de que no se haya extinguido la personalidad jurídica de la entidad disuelta. Como señala el Tribunal Económico Administrativo Central, en la Resolución de 17 de noviembre de 1992⁽⁶⁶⁾, «sería ineficaz cualquier exigencia de responsabilidad tributaria ante una entidad inexistente». Es necesaria la existencia del sujeto pasivo para que surja la responsabilidad de forma conexa, ya que en caso contrario estaríamos ante el artículo 89.4 de la LGT. Es decir, no existiría responsabilidad tributaria porque se habrá producido una mutación en el sujeto pasivo, una novación subjetiva en el lado pasivo de la obligación tributaria como consecuencia de la extinción de la sociedad, de tal forma que los socios se encontrarán ante una obligación tributaria propia⁽⁶⁷⁾.

⁶⁶Vid. Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 1992 (Aranz. 692). Considerando Quinto. «La Ley de Sociedades Anónimas regula el procedimiento al que deben ajustarse las entidades que se disuelven y que consta sustancialmente de dos fases: a) la relativa a la disolución de la sociedad y b) la referente a la liquidación de la misma, estando esta última integrada por una serie de operaciones que culminan en el reparto o adjudicación del patrimonio social a los accionistas, previa satisfacción de los acreedores sociales, estableciendo la Ley importantes cautelas en protección tanto de los primeros como de los segundos».

Considerando Sexto. «Que, sin embargo, el artículo 155 de la Ley de Sociedades Anónimas excusa de la práctica de las operaciones de liquidación reguladas en los artículos 156 y siguientes a las sociedades disueltas en «los supuestos de fusión o absorción o cualquier otro de cesión global del activo y el pasivo», lo que encuentra su justificación en el hecho de que a diferencia de lo que acontece en los supuestos ordinarios de disolución en que, sin perjuicio de las reclamaciones y exigencia de responsabilidades a que en su caso hubiere lugar, el período de liquidación tiene unos plazos perentorios para el ejercicio y fijación de los derechos tanto de los accionistas como de los acreedores sociales, en los supuestos contemplados en el artículo 155 de la Ley de Sociedades Anónimas una nueva entidad sucede o se subroga en la totalidad de los derechos y obligaciones que tenía la entidad disuelta, por lo que los derechos o acciones existentes contra la entidad disuelta podrán hacerse igualmente exigibles frente a la nueva entidad, sin someterse a otros límites que los ordinariamente señalados en Derecho».

⁶⁷Vid. Lejeune Valcárcel, E. «Comentarios al artículo 89 de la LGT», en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, dirigidos por Amorós Rica, Tomo II, Edersa, pág. 181.

Sonia Mauricio Subirana

Por otro lado, la disolución de la sociedad constituye el hecho imponible del ITPAJD (art. 19). Sin embargo, debe notarse que estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes «los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos» (art. 23. b). En este sentido, se debe determinar si el artículo 24 del TR opta por una concepción formal del impuesto, en la que se atendería al acto de disolución en sí mismo, o si por el contrario de acuerdo con una concepción de carácter patrimonial, se gravan sólo los desplazamientos patrimoniales originados con motivo de la disolución de las sociedades.

A mi juicio, lo correcto sería seguir esta segunda postura y en este sentido transcribimos las certeras apreciaciones de Sainz de Bujanda⁽⁶⁸⁾ que señala: «cuando se recoge en la ley el concepto de disolución de sociedades, hemos de pensar que lo que en realidad se grava en él son los posibles desplazamientos patrimoniales que la disolución puede originar, lo que ocurre es que por razones de técnica impositiva y para facilitar la aplicación de las tarifas, la ley fiscal elabora unos conceptos impositivos que bajo una denominación única abarcan, en realidad, actos o documentos que en el tráfico civil o mercantil reciben diversas denominaciones adecuadas a su naturaleza». Es decir, es presupuesto previo al nacimiento de la responsabilidad el desplazamiento o atribución patrimonial de la sociedad a los socios, por ello serán responsables subsidiarios, los administradores o liquidadores que se hubieren hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

A su vez, en relación a la responsabilidad de los administradores el artículo 24 del TR se debe poner en relación con el artículo 40.1.2 de la LGT, que con carácter general señala: «serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas». En este caso, ambas normas configuran supuestos de responsabilidad subsidiaria derivados no de acto ilícito, sino de la mera condición de administrador de una sociedad que, sin haber sido formalmente disuelta, haya cesado de hecho en su actividad. A mi juicio, es inadmisibles que la LGT no introduzca en la norma señalada el principio de culpabilidad para configurar la responsabilidad tributaria de los administradores cuando en el mismo artículo en su siguiente párrafo sí lo hace refiriéndose a síndicos, interventores de quiebras o liquidadores.

En cuanto a estos últimos, los liquidadores, constituyen el órgano gestor y representativo de la sociedad en liquidación y ofrecen una posición jurídica muy semejante a la de los administradores en el período de la vida activa de ésta. Por tanto, cumplen los requisitos que establece la ley para que nazca su responsabilidad. En concreto, los liquidadores tienen entre sus funciones hacerse cargo del capital aportado o de los bienes. De acuerdo con el artículo 272 de la LSA, deben velar por la integridad del patrimonio social y llevar la contabilidad de la sociedad. Como indica Uría⁽⁶⁹⁾, cuidar el patrimonio social es imprescindible en quien recibe los bienes sociales para repartirlos entre los socios una vez satisfechos íntegra-

⁶⁸Vid. Sainz de Bujanda, F. «la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 70, 1991, pág. 30.

⁶⁹Vid. Uría, R. *Derecho Mercantil*, cit., pág. 538.

E S T U D I O S

mente a los acreedores sociales. A su vez, entre sus múltiples funciones, los liquidadores han de satisfacer a los socios la cuota resultante de la liquidación (art. 277.3).

Ahora bien, la responsabilidad tributaria de los liquidadores que configura el TR es una responsabilidad basada en presupuesto lícito y en ese sentido difiere con la que el artículo 40(2) de la LGT establece de forma general, como hemos mencionado, para estos supuestos⁽⁷⁰⁾ al igual que otros ordenamientos, caso del italiano. En concreto, el Derecho tributario italiano fundamenta los supuestos de responsabilidad tributaria de los administradores de patrimonios en liquidación⁽⁷¹⁾ en presupuesto ilícito. Como indica el profesor Di Pietro⁽⁷²⁾, la normativa italiana⁽⁷³⁾ fundamenta la responsabilidad de los administradores en comportamientos comisivos y omisivos de éstos, aunque se amplía el círculo también a los administradores de hecho. En estos casos no aparece tipificada la responsabilidad tributaria por presupuesto lícito, en los que es imputable la falta de cumplimiento de la obligación tributaria exclusivamente al sujeto pasivo, es decir, a la sociedad.

En la regulación anterior del TR, como señala la doctrina⁽⁷⁴⁾, se establecía que en la disolución o disminución del capital social, la responsabilidad solidaria se extendería a la propia sociedad, quien vendría obligada directamente a abonar el Impuesto, sin perjuicio de la facultad de repetir su importe contra los socios. Por tanto, al ser la sociedad la que debía ingresar el impuesto, era razonable que respondieran quienes estando habilitados para ello, no hubieran realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad.

En la actualidad, sin embargo, se aprecia una discordancia clara entre el artículo 24 del TR y el artículo 40(2) de la LGT que coincide con los criterios que introduce la legislación mercantil⁽⁷⁵⁾ y el Derecho comparado al fundamentarse en presupuesto ilícito. Por tan-

⁷⁰Vid. Art. 40.2 de la LGT: «Serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos».

⁷¹Vid. El artículo 36 del d.p.r., de 29 settembre 1973, n. 602, respecto al Impuesto sobre la Renta.

⁷²Vid. Di Pietro, A. («La responsabilità tributaria nell'Amministrazione e nella rappresentanza societaria», Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia, dirigido por Francesco Galgano, volum. 19, Cedam, 1994) que afirma que no basta la simple omisión en las escrituras contables para que se realice dicha ocultación sino que es necesario un intento evidentemente fraudulento con el objetivo específico de sustraer datos de la actividad social. Así, la preocupación fundamental del legislador italiano se centra en definir dicha ocultación sin limitarse a la hipótesis material de sustracción de bienes. El ocultamiento contable se conduce también a dicha finalidad y por tanto se comprenden también aquéllas hipótesis en las que no se haya registrado por el liquidador una precisa correspondencia con la titularidad jurídica del bien.

⁷³Vid. El artículo 36 del d.p.r., de 29 settembre 1973, n. 602, respecto al Impuesto sobre la Renta.

⁷⁴Vid. Muñoz del Castillo, J.L. (cit., pág. 339); De Pablo Varona, C. (cit., pág. 338 y ss) cuando se refieren al artículo 68 del TR de 1967 que establecía: «En la disolución o disminución del capital social, la responsabilidad solidaria se extenderá a la propia sociedad, quien vendrá obligada directamente a abonar el Impuesto, sin perjuicio de la facultad de repercutir su importe contra los socios».

⁷⁵Vid. LSA, artículo 279.1. Responsabilidad de los liquidadores.- Los liquidadores son responsables ante los accionistas y acreedores de cualquier perjuicio que les hubiesen causado con fraude o negligencia grave en el desempeño de su cargo.

to, de esta norma se derivan situaciones injustas en el sentido que la responsabilidad de los administradores sólo procedería si la actividad social hubiera cesado, mientras que si la actividad social continúa, incluso generando mayores pérdidas y mayores débitos para la Hacienda Pública, entonces no existiría dicha responsabilidad.

6. CONCLUSIONES.

A partir del análisis de la responsabilidad tributaria, en las distintas fases de las operaciones societarias, se desprenden las siguientes conclusiones:

Primera. En el inicio de la actividad empresarial, en concreto, en la constitución de la empresa se disuelve la relación entre los términos empresario-empresa a favor de una consideración «objetiva» de la actividad a efectos tributarios. En particular, en el Derecho Financiero no caben los conceptos de sociedad en formación ni de administrador de hecho, que se introducen en el Derecho Penal. Para que nazca la responsabilidad tributaria en las operaciones de constitución sujetas por este impuesto es fundamental intervenir en el acto social sin que sea necesario el desplazamiento patrimonial. En cambio, en los supuestos de ampliación, fusión y disolución de la sociedad se opta por una concepción de carácter patrimonial, en la que se gravan los desplazamientos patrimoniales originados con motivo de estos actos, y sólo constituyen presupuestos conexos a la responsabilidad aquéllos en los que se entreguen bienes a los socios, sujetos pasivos. Por tanto, cuando la reducción se realice por constitución o incremento de la reserva legal o voluntarias no habrá lugar a devolución de bienes o derechos por lo que no nacerá la responsabilidad de los administradores.

Segunda. En la configuración de la responsabilidad tanto de promotores como de administradores, se aprecian discordancias entre la construcción del TR y la legislación mercantil. En este sentido, los requisitos que se exigen para determinar la responsabilidad por el TR son ambiguos y están en clara disfunción con las atribuciones que promotores y administradores detentan en el ámbito mercantil. A su vez, los fundadores no son responsables tributarios porque no se recogen entre los supuestos tipificados legalmente. No obstante, deberían incluirse en el artículo 24 del TR ya que, de hecho, sus funciones se equiparan a las de los promotores en la fundación simultánea.

Tercera. El presupuesto lícito que en la actualidad caracteriza al responsable tributario en las operaciones societarias configuradas en el TR para las distintas fases de la empresa debe modificarse en aras a introducir criterios de culpabilidad. En el mismo sentido, la responsabilidad de administradores y liquidadores que establece con carácter general la LGT debe suprimir las contradicciones que en esta materia presenta su artículo 40. En definitiva, se hace imprescindible dotar a dichas figuras de una regulación más coherente con el Derecho Mercantil y con la experiencia de otros países, caso italiano, donde es expresa la exigencia de «mala fe o negligencia grave» de promotores, administradores y liquidadores o cuanto menos, simple negligencia en estos actos sociales.

E S T U D I O S

7. BIBLIOGRAFÍA.

Acosta España, R. «Comentarios al artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones y Operaciones societarias» en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, dirigidos por Narciso Amorós Rica, Tomo VII, Edersa, 1991.

Amorós Rica, N. «Responsabilidades tributarias», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 86, 1970.

De Pablo Varona, C. El Impuesto sobre operaciones societarias. Análisis de su régimen jurídico, Aranzadi, 1995.

Di Pietro, A. «La responsabilità tributaria nell'Amministrazione e nella rappresentanza societaria», Trattato di Diritto Commerciale e di Diritto Pubblico dell'Economia, Vol. XIX, Cedam, Padua, 1994.

Ferreiro Lapatza, J.J.; Clavijo Hernández, F; Martín Queralt, J.; Pérez Royo, F; y Tejerizo López, J.M. Curso de Derecho Tributario, Parte especial, Marcial Pons, 1998.

García Añoveros y VVAA. Manual del Sistema tributario español. Civitas, Madrid, 1998.

Ingrosso, M. «Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa (art. 51 e 115 del Tuir n. 917/1986)» en Riv.dir. trib., vol. I, 1993.

Lago Montero, J.M. La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios, Marcial Pons, Barcelona, 1998.

Martín Oviedo, J.M. Fiscalidad de las empresas, Civitas, 1997.

Martínez Lafuente, A. Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Marcial Pons, 1997.

Mazorra Manrique de Lara, S. Los responsables tributarios, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1994.

Navarro Alcázar, J.V. «La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles», Tribuna Fiscal, núm. 75, 1997.

Russo, P. Lezioni di diritto tributario, vol. II, Giuffrè, Milán, 1995.

Stevanato, D. Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Diritto tributario ragionato, Cedam, Padua, 1994.

Tinelli. Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali, Giuffrè, Milán, 1991.

Tesauro. Istituzioni di diritto tributario, vol.II, Utet, Turín, 1996.

Uría, R. Derecho Mercantil, Marcial Pons, 1998.

