

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACIÓN	11
ESTUDIOS	
RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ASOCIACIONES (Y II). Juan Francisco Gómez Gonzalvo.	21
REFLEXIONES EN TORNO A LA TRIBUTACIÓN FAMILIAR EN EL NUEVO IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Javier Martín Fernández.	27
LÍMITES A LA APLICACIÓN DE LA NORMA ESPAÑOLA CONTRA LA SUBCAPITALIZACIÓN: ESTADO DE LA CUESTIÓN. Carlos Palao Taboada.	45
LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN PARA DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA Y SUS CONSECUENCIAS EN EL ÁMBITO PENAL. Salvador Ramírez Gómez	59
Documentos	
Informe del Defensor del Pueblo a las Cortes Generales correspondiente a 1998.	75
LEGISLACIÓN	
Crónica legislativa	
Últimas disposiciones fiscales aparecidas.	103
JURISPRUDENCIA	
STS de 10 de julio de 1999. Retenciones sobre los rendimientos de las actividades profesionales. Nulidad del artículo 4 del RD 113/1998.	115
STS de 28 de junio de 1999. Tasa Fiscal sobre el Juego de cuantía fija. Máquinas tipo "B" y "C". Nulidad de la Circular 1/1992 de la DGT. Carácter interpretativo de las Circulares.	122
STS de 21 de junio de 1999. IIVTNU. Compraventa realizada en documento privado y posteriormente elevada a pública. Devengo del Impuesto. Prueba del documento privado.	128
STS de 4 de mayo de 1999. Condonación de sanciones. Potestad discrecional de la Administración. No existe obligación de motivar la resolución cuando sea denegatoria.	132

<i>STS de 16 de enero de 1999. IIVTNU. Con la muerte del usufructuario se extingue el usufructo, recuperando el nudo propietario las facultades del goce del bien, sin que exista hecho imponible por no existir transmisión de ningún derecho real.</i>	138
<i>STS de 24 de octubre de 1998. Incrementos y disminuciones de patrimonio. En los contratos de compraventa, si no existe entrega del bien no hay transmisión patrimonial.</i>	139
<i>SAN de 22 de octubre de 1998. Indemnización por los gastos de aval. Similitud con los intereses de demora en favor del contribuyente. Inclusión en la indemnización de los gastos por honorarios profesionales (abogados).</i>	141
<i>STSJ Canarias de 28 de enero de 1999. Deducción de las pensiones por quien las abona. Atribución de rentas cuando el Tribunal no especifica la cantidad que corresponde a los alimentos del hijo y la destinada al cónyuge.</i>	144
<i>STSJ Madrid de 4 de febrero de 1999. Liquidaciones paralelas. Necesidad de que estén suficientemente motivadas. Anulación cuando las discrepancias están señaladas únicamente con asteriscos.</i>	146
<i>STSJ Valencia de 20 de enero de 1999. Medidas cautelares. Necesidad de autorización previa del Juez de Instrucción del domicilio del deudor.</i>	148
<i>RTEAC de 6 de noviembre de 1998. La paralización por más de seis meses de las actuaciones inspectoras en relación con un impuesto interrumpen la prescripción cuando se realizan actuaciones paralelas sobre otros impuestos.</i>	150

UNIÓN EUROPEA

<i>Selección y comentario de Jurisprudencia. Coordinación: Luis Docavo Alberti.</i>	155
<i>STJCE de 15 de septiembre de 1998 (Asunto C-231/96). Principios de Derecho Comunitario. Devolución de ingresos indebidos.</i>	156
<i>STJCE de 15 de septiembre de 1998 (Asunto C-260/96). Principios de Derecho Comunitario. Devolución de ingresos indebidos. Plazos procesales nacionales</i>	162
<i>STJCE de 15 de septiembre de 1998 (Asuntos C-279/96, C-280/96 y C-281/96). Principios de Derecho Comunitario. Devolución de ingresos indebidos. Plazos procesales nacionales. Intereses.</i>	164
<i>STJCE de 22 de octubre de 1998 (Asuntos C-10/97 a C-22/97). Principios de Derecho comunitario. Devolución de ingresos indebidos. Eficacia de un tributo nacional incompatible con el Derecho comunitario.</i>	167

<i>STJCE de 22 de octubre de 1998 (Asuntos 308/96 y C-94/97). IVA. Artículo 26 de la Sexta Directiva. Régimen de las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos. Empresas hoteleras. Viaje combinado que comprende estancia y transporte. Base de cálculo del margen.</i>	170
<i>STJCE de 27 de octubre de 1998 (Asunto C-4/97). Directiva 69/335. Impuestos que gravan la concentración de capitales. Impuesto sobre el patrimonio neto de las empresas.</i>	178
<i>STJCE de 27 de octubre de 1998 (Asuntos C-31/97 y C-32/97). Directiva 69/335. Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Impuesto sobre la escritura notarial de cancelación de empréstitos con emisión de obligaciones.</i>	180
<i>STJCE de 17 de noviembre de 1998 (Asunto C-228/96). Principios de Derecho comunitario. Exacciones de efecto equivalente. Devolución de ingresos indebidos. Plazos procesales.</i>	183

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ASOCIACIONES(Y II)

Juan Francisco Gómez Gonzalvo

Abogado

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

1. INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACIÓN PRIVADA EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL
2. APORTACIONES REALIZADAS EN FORMA DE DONATIVOS
3. CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL. ARTº 68
4. ADQUISICIÓN DE OBRAS DE ARTE PARA OFERTA DE DONACIÓN. ARTº 69
5. GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS Y DE FOMENTO Y DESARROLLO DE ALGUNAS ARTES. ARTº 70

1. INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACIÓN PRIVADA EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

Como hemos indicado al principio, la Ley 30/94 establece dos sistemas fundamentales para la protección del mecenazgo. Por una parte fomenta el desarrollo de las entidades sin fin lucrativo, y de otra, protege las actuaciones de entidades y particulares dirigidas al fomento de dichas entidades.

Después de lo expuesto sobre entidades instrumentales, para terminar la exposición, efectuaremos un breve resumen del régimen tributario de las aportaciones y ayudas de la participación privada en actividades de interés general.

En efecto, en el Título II de la Ley, el Capítulo I está dedicado al “Régimen de las Entidades sin Fin Lucrativo”, y el Capítulo II al “Régimen Tributario de las Aportaciones efectuadas a Entidades sin Fin Lucrativo”.

Dentro de esta segunda sección, la Ley ha previsto cuatro actuaciones concretas:

1º.- **Aportaciones** realizadas en forma de donativo a favor de entidades sin fin de lucro.

2º.- **Convenios** de colaboración en actividades de interés general.

3º.- **Adquisición de obras de arte** por oferta de donación.

4º.- **Gastos de las empresas** en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

Vamos a referirnos muy brevemente y por separado a cada una de ellas.

2. APORTACIONES REALIZADAS EN FORMA DE DONATIVOS

Aportaciones efectuadas por Personas Físicas. Artº 59 a 62

Se establece una deducción en la Cuota del I.R.P.F., de las siguientes cantidades:

1.- El 20% de las **donaciones** puras y simples de bienes que forman parte del **Patrimonio Histórico** español, inscritos en el Registro General de bienes de interés cultural, o incluidos en el inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de Junio del Patrimonio Histórico español.

2.- El 20% de las **donaciones** puras y simples de bienes que deban formar **parte del Activo** material de la entidad donataria que contribuyan a la realización de las actividades previstas en el Artº 42.1 a).

3.- El 20% de las **cantidades** donadas para la realización de las actividades a que se refiere la citada Disposición. Se entiende donaciones en dinero.

Cómputo de la deducción en la Cuota

En cuanto al cómputo de la deducción, el 20% se calculará sobre el valor otorgado a los bienes donados respecto a los bienes del Patrimonio Histórico y será el otorgado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. Referente a los bienes destinados a formar parte del Activo de los donatarios, se tomará el valor de adquisición conforme a lo regulado en el Artº 46 y 47 del I.R.P.F.

La cantidad así obtenida se deduce de la Cuota pero hay que tener en cuenta que el conjunto de deducciones, entre las que se incluyen seguros de vida, seguros de vivienda, donativos, etc., tiene como límite el 30% de la Base Imponible previsto en el Artº 80 de la Ley 18/1991, de I.R.P.F.

Los incrementos o disminuciones de patrimonio resultantes de la donación de estos bienes, no se someten a tributación.

Destinatarios de estas Donaciones

Como destinatarios de estas donaciones serán además de las entidades a que se refiere el Artº 41 de la Ley, es decir, las Fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las Asociaciones declaradas de Utilidad Pública. La Ley, en función de lo establecido en varias Disposiciones también incluye, entre otras, al Estado, Comunidades Autónomas, etc, Entes Públicos, Iglesia Católica y otras Iglesias, el Instituto de España y otras Academias oficiales, la Cruz Roja y los Entes Públicos y Organismos Autónomos Administrativos que reglamentariamente se determinen.

La Disposición Adicional Quinta se refiere a las Federaciones y Asociaciones de entidades contemplados en esta Ley, siempre y cuando tanto por las Federaciones como por las Asociaciones respectivas o por las entidades integradas en las mismas, se cumplan los requisitos previstos en ellas.

La Disposición Adicional Decimosexta se refiere a las Fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

Aportaciones efectuadas por Personas Jurídicas. (Artº 63 – 65)

Las aportaciones efectuadas por Personas Jurídicas serán deducibles de la B.I. del Impuesto de Sociedades con un límite del 10% de la misma, calculado antes de la deducción, siendo el límite del 30% cuando se trate de entrega de bienes del Patrimonio u obras de calidad garantizada.

El Artº 63 regula esta deducción cuando afirma que a efectos de determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, tendrá la consideración de “Partida deducible”, el importe de los donativos que se realicen a favor de las Fundaciones y Asociaciones del Artº 41.

El límite es del 10% y del 30%, y opcionalmente del 1 por mil y el 3 por mil de su volumen de venta, respectivamente, sin que en ningún caso la aplicación de estos porcentajes pueda determinar una Base Imponible negativa.

La valoración de los bienes es idéntica a los casos de las donaciones efectuadas por Personas Físicas, es decir, valoraciones efectuadas por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación (Ley 16/85, de 25 de Junio del Patrimonio Histórico Español, R.D. 111/1986, de 10 de Enero).

No se someterán tampoco al Impuesto de Sociedades los incrementos o disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de estas donaciones.

No obstante, estos límites pueden ser incrementados, pues según el **Artº 67** de la Ley *“los presupuestos generales del Estado de cada ejercicio, podrá establecer una relación de actividades o programas de duración determinada y podrá elevar en cinco puntos porcentuales, respecto de dichos programas o actividades, los porcentajes antes referidos”*.

La Ley de Presupuestos para 1.995 ha hecho uso de esta figura al aumentar en cinco puntos los porcentajes para el caso de donaciones destinadas a la restauración y rehabilitación de determinados bienes del Patrimonio Histórico, así como a ciertos proyectos de ayuda oficial al desarrollo.

3. CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL. ARTº 68

Convenio de colaboración en actividades de interés general

Se refiere esta Disposición al Convenio de Colaboración con entidades protegidas en actividades de interés general que consiste en que las, a cambio de una ayuda para el cumplimiento de sus fines, se comprometan por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad.

Se trata de una figura muy similar al contrato de **patrocinio publicitario**, previsto en el Artº 24 de la Ley General de Publicidad, que lo define como aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultura, científica, o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.

En los convenios de colaboración, el compromiso asumido nunca puede consistir en la entrega de porcentajes de participación de ventas o beneficios.

Las cantidades satisfechas en este marco serán deducibles, con el límite del 5% de la Base Imponible en el Impuesto de sociedades o alternatively, el 0,5 por mil del volumen de ventas.

Desde el punto de vista fiscal es más ventajoso para el donante el patrocinio, puesto que es gasto en el Impuesto de Sociedades, sin límite (Artº 11 g) de su Reglamento), siendo peor para la entidad donataria, para la que constituye un rendimiento de explotación económica y por tanto, no exento, por lo que para la entidad donataria es preferible el convenio de colaboración, pues supone un rendimiento exento, en función de lo dispuesto en el Artº 49.4 de la Ley 30/94.

4. ADQUISICIÓN DE OBRAS DE ARTE PARA OFERTA DE DONACIÓN. ARTº 69

Constituye una forma de mecenazgo, nueva en nuestro Ordenamiento y de clara inspiración francesa.

Será deducible de la Base Imponible de Sociedades el valor de adquisición de las obras de arte adquiridas para ser donadas al Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales y otra serie de entidades previstas en el Artº 69 de la Ley.

La oferta de donación ha de ser aceptada por la entidad donataria.

Se trata de una figura discutida por la doctrina civilista, que la ha venido a denominar “Donación Obligatoria” o “Promesa de Donar en Futuro”.

Se establecen una serie de requisitos en el Artº 69, que lógicamente no podemos en este momento analizar.

La deducción se efectúa por partes iguales durante el período comprometido hasta la entrega definitiva, con un límite máximo de cinco años.

La cantidad a deducir tendrá como límite máximo por ejercicio el porcentaje resultante de dividir 10 por el número de años del período. Dicho límite se refiere a la Base Imponible.

5. GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL Y DE FOMENTO Y DESARROLLO DE ALGUNAS ARTES. ARTº 70

Cuando la empresa realiza indirectamente actividades protegidas, y no a través de entidades sin ánimo de lucro o entidades públicas, los gastos que así se produzcan serán deducibles para las sociedades o personas físicas, empresarios y profesionales en Estimación Directa.

El procedimiento se regula en el R.D. 765/95, y el Régimen Fiscal consiste en la deducibilidad de las partidas, con un límite del 5% de la Base Imponible o alternativamente, del 0.5 por mil, de volumen de ventas, siendo compatible con la donación por donativos y los convenios de regulación.

Para terminar, simplemente indicar que la Ley 30/94 supone un amplio avance en la regulación del mecenazgo, pero es todavía muy mejorable, pues algunas figuras son menos ventajosas que otras más interesadas, como ocurre con los donativos y los Convenios de colaboración en relación con la dación en pago de Impuestos o el patrocinio publicitario.

En cualquier caso, bienvenida sea la Ley en cuanto supone un paso adelante.



**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

**REFLEXIONES EN TORNO A LA TRIBUTACIÓN FAMILIAR EN
EL NUEVO IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Javier Martín Fernández.

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad Complutense.
Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF.*

SUMARIO:

- 1. PLANTEAMIENTO:**
- 2. LA EXIGENCIA DE QUE TODOS LOS MIEMBROS DE LA UNIDAD FAMILIAR SEAN CONTRIBUYENTES:**
- 3. EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN POR LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA:**
- 4. TRIBUTACIÓN CONJUNTA Y FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS INTEGRANTES DE LA UNIDAD FAMILIAR QUE SEA SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:**
- 5. LA SOLIDARIDAD DE LOS MIEMBROS DE UNA UNIDAD FAMILIAR EN CASO DE TRIBUTACIÓN CONJUNTA:**
 - a) ¿Alcanza la solidaridad a todos los miembros de la unidad familiar o sólo a los que obtienen rentas?.
 - b) ¿Solidaridad o responsabilidad solidaria?.
 - c) ¿Estamos ante un supuesto de solidaridad del art. 34 de la Ley General Tributaria?.
 - d) Alcance de la solidaridad
 - e) ¿Incluye la solidaridad los deberes formales?.
 - f) El prorrateo de la deuda tributaria entre los sujetos pasivos.
- 6. LOS BIENES GANANCIALES Y LAS DEUDAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:**
 - a) Alcance del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
 - b) El artículo 88 y el procedimiento inspector.

E S T U D I O S

1. PLANTEAMIENTO.

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), se ocupa en varios de sus preceptos de la tributación familiar (arts. 68 a 70 y 88). En el presente trabajo¹ vamos a ocuparnos de cinco cuestiones relacionadas con la misma. La primera de ellas se refiere a la exigencia prevista en el párrafo primero **in fine** del art. 69.1 de que todos los miembros de la unidad familiar sean contribuyentes por este impuesto, lo que, interpretado literalmente, si utilizamos el término "contribuyentes" en su sentido técnico, limita la opción por la tributación conjunta.

La segunda se ocupa del ejercicio de esta última y sus efectos. La tercera del hecho de que los miembros de la unidad familiar, en el caso de fallecimiento de alguno de sus miembros, pueden optar por dicha modalidad, incluyendo las rentas del fallecido, tal y como dispone el art. 68.3.

El supuesto de solidaridad previsto en el art. 70.6, por el que los miembros de la unidad familiar quedan conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, será objeto de estudio en cuarto lugar, para terminar con el correspondiente al art. 88, que contempla un supuesto específico por el que los bienes gananciales van a responder de las deudas tributarias por el Impuesto sobre la Renta.

2. LA EXIGENCIA DE QUE TODOS LOS MIEMBROS DE LA UNIDAD FAMILIAR SEAN CONTRIBUYENTES.

Nos dice el art. 69.1 de la LIRPF:

*"Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones del presente Título, **siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto**"².*

Hemos de acudir al concepto de contribuyente del art. 8, que considera como tales las personas físicas, de un lado, "que tengan su residencia habitual en territorio español", de conformidad con su art. 9. De otro, "que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente". Es decir, que estemos en presencia, tanto de funcionarios miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares o que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular, así como su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, como de personas físicas que acrediten su nueva residencia fiscal en un país calificado como paraíso fiscal.

¹ Que supone una versión actualizada y ampliada de un trabajo anterior bajo el título de "Algunas notas sobre la responsabilidad patrimonial de los miembros de la unidad familiar", **Sujetos pasivos y responsables tributarios**, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, p.p. 645-659.

² La cursiva es nuestra.

Javier Martín Fernández

En definitiva, la LIRPF califica como contribuyentes a las personas físicas que sean residentes en España, con independencia de que obtengan rentas gravadas. De forma que el término "contribuyentes" se utiliza en un término impropio, ajeno al previsto en el art. 31.1 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), en referencia a "la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible". De aquí que se pueda ser contribuyente del Impuesto sobre la Renta sin obtener rentas gravadas.

Resulta criticable la utilización impropia de términos jurídicos generalmente aceptados, que, por otro lado, viene a ser, por desgracia, práctica habitual en las recientes normas tributarias. Ello no quiere decir que, pese al silencio del legislador, deba desconocerse quiénes son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta a título de contribuyentes. Estos son, por aplicación de los arts. 6 y 8 de la LIRPF, las personas físicas que, siendo residentes en territorio español, realicen el hecho imponible al obtener rentas gravadas.

Por tanto, el art. 69.1 de la LIRPF permite la tributación conjunta de las personas que integren alguna de las modalidades de unidad familiar previstas en el art. 68.1, siempre que todas ellas sean residentes en España y con independencia de que realicen o no el hecho imponible:

"1ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere:

- a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.
- b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos, que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1ª de este artículo".

La acepción del término "contribuyentes" de la LIRPF es distinta, como no podía ser de otro modo, de la prevista en el art. 5 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y norma tributarias, que exige de los sujetos no residentes que "obtengan rentas" en territorio español y, por tanto, realicen el hecho imponible.

3. EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN POR LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA.

La opción ejercitada por la tributación conjunta -nos dice el art. 69.2 de la LIRPF- para un período impositivo "no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo voluntario de declaración". Ello permite su alteración, dentro de este último, cuantas veces se estime oportuno y aunque no se incremente la base imponible. La LIRPF/1991 no resultaba tan explícita, pues el párrafo segundo de su art. 88 contemplaba que la opción ejercitada inicialmente para un período impositivo no podía ser modificada con posterioridad respecto del mismo.

E S T U D I O S

Esta previsión del legislador de 1991 se interpretó por algún Tribunal Superior de Justicia³ en el sentido de que el sujeto no podía alterar su elección ni tan siquiera dentro del plazo voluntario de declaración⁴, lo cual carecía de toda lógica a nuestro juicio⁵.

Ahora bien, la literalidad del art. 69.2 impide, transcurrido dicho plazo, modificar la opción a través de una declaración extemporánea o con motivo de un procedimiento inspector. La rigidez de esta regla puede provocar situaciones injustas, no queridas, sin duda, por el legislador tributario. Imaginemos unos contribuyentes que tributan de forma conjunta y que, con posterioridad a la declaración, se les imputan por la inspección rentas procedentes de una sociedad en régimen de transparencia fiscal de la que no son administradores y que difieren de las inicialmente comunicadas por aquélla. Esta imputación desvirtúa la situación inicial que les indujo a actuar de una forma determinada. Por ello y en base a que la decisión de cada sujeto está vinculada a los datos que conoce en el momento en que opta, hemos de concluir con el profesor Falcón y Tella, que el precepto lleva implícita una cláusula **rebus sic stantibus**, en el sentido de que ciertamente la opción una vez ejercida no puede modificarse para el mismo período, pero ello sólo en tanto en cuanto no se produzca un incremento de base imponible. Y, más aún, cuando el precepto no modula la responsabilidad de los miembros de la unidad familiar, lo que permitiría excluir de la misma la carga tributaria de rentas posteriormente descubiertas⁶.

A estos efectos, hemos de recordar la existencia de una importante jurisprudencia que pone de manifiesto la necesidad de efectuar una interpretación de las normas que las haga compatibles con los principios constitucionales. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de enero de 1997⁷ señala que "ante las dudas que pueda ofrecer la aplicación del ordenamiento tributario, éste debe ser objeto de una interpretación principialista, es decir, tomando como referencia los principios constitucionales de naturaleza tributaria, recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española, entre los cuales destaca el principio de capacidad económica". Precisamente, la aplicación de este principio es el que lleva a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 21 de febrero de 1997⁸ a permitir el cambio en la opción de tributación inicialmente elegida por el sujeto pasivo. Así, afirma que "se deduce que la tributación conjunta o individual suponía resultados dispares, habiendo

³ En palabras de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de marzo de 1997 -**Jurisprudencia Tributaria**, 531-, "el ejercicio de una opción legal no puede permanecer abierto a continuas sustituciones de opinión".

⁴ Lo que, resolviendo un recurso de alzada para unificación de criterio, reconoce la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 1997 (**Quincena Fiscal**, núm. 9, 1998).

⁵ En este sentido, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla la Mancha de 15 de octubre de 1992, de Madrid, de 8 de febrero de 1996, del País Vasco de 9 de mayo de 1996 y de Extremadura de 8 de julio de 1996 (**Jurisprudencia Tributaria**, 445, 187, 811 y 974, respectivamente).

⁶ "La atribución al particular de la facultad de configurar parcialmente su régimen tributario: especial referencia a la opción por la tributación conjunta en el IRPF", **Quincena Fiscal**, núm. 20, 1998, p.p. 8-9.

⁷ **Impuestos**, 8/1999.

⁸ **Jurisprudencia Tributaria**, 288.

en su momento optado la actora por una alternativa errónea y perjudicial. Errónea, por haber obviado el hecho de que las rentas alimenticias percibidas por sus dos hijos en razón de su cuantía no implicaban obligación de ser declaradas a efectos de tributación individual por IRPF. Resulta, asimismo, perjudicial y contraria al principio de equidad tributaria por haber abonado un importe superior al exigible según su real capacidad contributiva".

En caso de falta de declaración y al igual que establecía la LIRPF/1991, "los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración tributaria" (art. 69.2).

4. TRIBUTACIÓN CONJUNTA Y FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS INTEGRANTES DE LA UNIDAD FAMILIAR QUE SEA SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Según el art. 68.3 de la LIRPF la determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año, "salvo en el caso de fallecimiento durante el año de algún miembro de la unidad familiar, en cuyo caso, los restantes miembros de la unidad familiar podrán optar por la tributación conjunta, incluyendo las rentas del fallecido". Precepto que hemos de poner en relación con el art. 13 que reconoce un período impositivo inferior al año natural "cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre". En ese momento, "el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento, sin perjuicio de la opción por la tributación conjunta" del art. 68.3.

Es decir, la Ley reconoce en el supuesto normal de matrimonio con hijos menores de edad, que se pueda elegir entre tres posibilidades. La primera, tributar conjuntamente el cónyuge viudo y los hijos incluyendo las rentas del fallecido. La segunda, tributar conjuntamente sin incluir tales rentas y formular una declaración individual del fallecido. Hemos de recordar que la determinación de los miembros, a efectos de la declaración conjunta, se lleva a cabo el día 31 de diciembre, fecha posterior al fallecimiento y por lo que no resulta aplicable el art. 69.2, que impide la presentación de una declaración conjunta si uno de los integrantes de la unidad familiar opta con declarar individualmente. La tercera de las opciones tributar todos los miembros, incluido el fallecido, de forma individual⁹.

Téngase en cuenta que el art. 14.4 de la LIRPF establece, para el caso de fallecimiento del contribuyente, que todas las rentas pendientes de imputación -por encontrarse dentro de los supuestos contemplados en su núm. 2- han de integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse. Sin embargo, los sucesores podrán solicitar a la Administración el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las mismas¹⁰. Para ello formularán la solicitud dentro del plazo reglamentario de

⁹ De igual modo, CORREAS GONZALEZ y otros: *Guía del Impuesto sobre la Renta*, CISS, Valencia, 1999, p.p. 540-541.

¹⁰ El art. 80.5 de la LIRPF nos dice que hemos de aplicar el tipo regulado en el art. 67.2. Es decir, el resultante, expresado en dos decimales, de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general o especial de la base imponible, según proceda.

E S T U D I O S

declaración relativo al período impositivo de fallecimiento y se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que aquél no se hubiese producido con el límite máximo de cuatro años (art. 80.5). El exceso se imputará por partes iguales durante el período de fraccionamiento, según dispone el art. 61.4.) del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF). Para la concesión del fraccionamiento se exige el ofrecimiento de garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca en los términos de los arts. 48 y ss. Reglamento General de Recaudación. Esta exigencia impide que el órgano de recaudación pueda conceder el fraccionamiento sin garantía, tal y como permite su art. 53. Aunque la Ley guarda silencio sobre el particular, entendemos que, a estos efectos, resulta irrelevante que los sucesores opten tanto por la tributación individual como conjunta.

Hemos de poner los preceptos anteriores en relación con los arts. 79.7 y 80.4 de la LIRPF. Ambos reiteran su contenido y uno de ellos podría ser plenamente prescindible, al afirmar que los "sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 89.3" de la LGT¹¹. Esta referencia, salvo la mención de las sanciones, no supone ninguna especialidad frente al régimen previsto en el Código Civil¹², ya que en los supuestos de sucesión **mortis causa**, la transmisión de la deuda tributaria opera dentro del esquema de la sucesión civil¹³. Por su parte, el legatario sólo asume el pago de deudas en casos excepcionales, de conformidad con los arts. 867¹⁴ y 891 del Código Civil¹⁵.

¹¹ "A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil para la adquisición de la herencia -arts. 858 y ss., 1003 y 1023 del Código Civil-. En ningún caso serán transmisibles las sanciones".

¹² De igual modo, se manifestaba el profesor LASARTE ALVAREZ, para el que se trata "de una norma de cierto mérito pedagógico" ("Artículo 24", en **Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, Civitas, Madrid, 1990, p. 345). Para la profesora PEREZ DE AYALA PELAYO -con relación al art. 94 de la LIRPF/1991-, esta norma "sólo se refiere al período impositivo que acabe con el fallecimiento; en modo alguno puede entenderse referida a períodos impositivos anteriores no prescritos. Primero porque, respecto de ellos, el régimen de responsabilidad del heredero no puede ser diferente por el hecho de presentar declaración conjunta o separada por un período impositivo corto. Segundo, porque si con carácter general no se transmiten las sanciones correspondientes a infracciones que haya podido cometer el propio causante ¿cómo se van a transmitir **mortis causa** las que hayan podido cometer otras personas, por el hecho de que aquél fuera solidario con éstas?" ("Art. 94", en **Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto**, Colex, Madrid, 1993, p. 611).

¹³ Seguimos, en este punto, al profesor CORTES DOMINGUEZ, M.: **Ordenamiento tributario español**, I, (4ª edic.), Civitas, Madrid, 1985, p. 383. También FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", **Crónica Tributaria**, núm. 50, 1984, p. 142.

¹⁴ "Cuando el testador legare una cosa empeñada o hipotecada para la seguridad de alguna deuda exigible, el pago de ésta quedará a cargo del heredero.

Sí por no pagar el heredero lo hiciere el legatario, quedará éste subrogado en el lugar y derechos del acreedor para reclamar contra el heredero.

Cualquiera otra carga, perpétua o temporal, a que se halle afecta la cosa legada, pasa con ésta al legatario; pero en ambos casos las rentas y los intereses o réditos devengados hasta la muerte del testador son carga de la herencia".

¹⁵ "Si toda la herencia se distribuye en legados, se prorratarán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios a proporción de sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa".

5. LA SOLIDARIDAD DE LOS MIEMBROS DE UNA UNIDAD FAMILIAR EN CASO DE TRIBUTACIÓN CONJUNTA.

A. ¿Alcanza la solidaridad a todos los miembros de la unidad familiar o sólo a los que obtienen rentas?

El núm. 6 del art. 70 de la LIRPF dispone lo siguiente:

“Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos”¹⁶.

En base al último inciso de este precepto, queda claro que sólo las personas físicas que obtienen rendimientos gravados y que forman parte de una unidad familiar, son sujetos pasivos del tributo a título de contribuyentes en un sentido técnico. Por tanto, sólo ellas quedan conjunta y solidariamente sometidas al impuesto. El resto no lo son, ya que no obtienen rentas de ningún tipo¹⁷.

¹⁶ Por su parte, el art. 89 de la LIRPF/1991 disponía lo siguiente:

“Tres. Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta, serán gravadas acumuladamente.

Cuatro. Dichas personas quedarán conjunta y solidariamente sometidas al Impuesto como sujetos pasivos, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos”.

¹⁷ De igual modo, PEREZ ROYO, I.: **Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 523. Parece mantener lo contrario MERINO JARA, cuando afirma que lo “lógico es que sólo quedaran solidariamente obligadas las personas físicas integrantes de la unidad familiar que obtuvieran rentas, pero no creemos que la Administración acepte esa solución, dado que la ley no excluye de esa solidaridad a los miembros de la unidad familiar” (“Tributación familiar. Régímenes especiales. Imputación de rentas e instituciones de inversión colectiva”, **El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 283).

Con relación a la LIRPF/1991 se han decantado a favor de la sujeción de sólo aquellos miembros de la unidad familiar que realicen el hecho imponible: ALONSO GONZALEZ, L.M.: **Jurisprudencia Constitucional Tributaria**, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 73; CALERO GALLEGO, J.: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en **Manual del Sistema Tributario Español**, (6ª edic.), Civitas, Madrid, 1998, p.p. 148 y 182; DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La deducción a forfait por gastos personales en el IRPF”, **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 33, 1982, p. 143; MARTÍN QUERALT, J.: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, **Curso de Derecho Tributario**, (14 adic.), Marcial Pons, 1988, p. 176; junto a CASADO OLLERO, G., LOZANO SERRANO, C. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: **Curso de Derecho Financiero y Tributario**, (9 edic.), Tecnos, Madrid, 1998, p.p. 364-365; ORON MORATAL, G.: “Artículo 89”, **Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio**, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 1308 y PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: “Artículo 89”, **Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto**, op. cit., p.p. 583-584. Este era el criterio mantenido con relación a la LIRPF/1978 por ésta última en **La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta**, Tecnos, Madrid, 1986, p. 110 y por SOLER ROCH, M.T.: “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 25, 1980, p. 23 y, de forma más reciente, en “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”, en la misma revista, núm. 66, 1990, p. 212.

E S T U D I O S

B. ¿Solidaridad o responsabilidad solidaria?

Ahora bien, ¿cómo interpretar la frase que “los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto”? ¿Estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria del art. 37 de la LGT o de solidaridad, bien de su art. 34 o no previsto de forma expresa en esta Ley? Hemos de partir de que, en palabras de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero¹⁸, plenamente aplicables al art. 70.6, la sujeción conjunta es, en sí misma, como simple instrumento técnico, **“constitucionalmente neutral y por tanto constitucionalmente admisible en la medida en la que su utilización legislativa no lesione los derechos constitucionalmente garantizados de los sujetos pasivos del impuesto”**¹⁹. En esta Sentencia, el Tribunal se ha referido a las reservas planteadas por ciertos sectores doctrinales sobre la extensión, **“de la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar ... en lo que afecta a su fundamentación genérica”**²⁰. Esas “reservas -sigue afirmando el Tribunal-, por fundadas que sean, han de quedar, sin embargo, fuera de nuestro análisis, pues nacen de razones que no fueron tomadas en consideración en nuestra S.T.C. 209/1988 y que no han sido, en consecuencia, sometidas a debate”²¹.

Si admitimos que estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria del art. 37 de la LGT²², hemos de partir de que cada sujeto pasivo que obtiene rentas gravadas realiza su propio hecho imponible que da lugar a su propia obligación tributaria. El resto de miembros de la unidad familiar serían responsables solidarios de esa obligación. Por ello, existirían varios hechos imponibles, tantos como sujetos pasivos, y otras tantas obligaciones. Sin embargo, esto último parece contradecirse con lo expuesto en el art. 70.6, según la interpretación que del mismo mantenemos, ya que éste se refiere a que los miembros de la unidad familiar, que sean sujetos pasivos, quedan conjunta y solidariamente sometidos al impuesto y el responsable no es sujeto pasivo de la obligación tributaria del contribuyente.

Además, por la técnica de la acumulación, existe frente a la Hacienda Pública una sola obligación, que no se corresponde con la suma de las obligaciones de cada uno de sus miembros. ¿Dónde incorporar la acumulación a que se refiere el art. 70.5? Esta no se produce en el hecho imponible, ya que se realiza con total independencia del régi-

¹⁸ BJC, 95. BOE de 2 de marzo.

¹⁹ Fundamento Jurídico 5º de la Sentencia 45/1989 (cursiva en el original).

²⁰ Cursiva en el original.

²¹ Fundamento Jurídico 8º.

²² La omisión de toda referencia al carácter de sujetos pasivos o contribuyentes de los miembros de la unidad familiar, hace concluir a CORREAS GONZALEZ y otros, que estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria (*Guía del Impuesto sobre la Renta, op. cit.*, p.p. 549-550).

men de tributación elegido posteriormente. Al decir que las rentas "serán gravadas acumuladamente", el precepto se está remitiendo, en nuestra opinión de forma clara, a la fase de cuantificación de la obligación²³. Todo ello nos lleva a concluir que no estamos en presencia de un supuesto de responsabilidad solidaria del art. 37 de la LGT²⁴, tal y como ponen de relieve las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 y 30 de abril de 1998²⁵.

C. ¿Estamos ante un supuesto de solidaridad del art. 34 de la Ley General Tributaria?

Según las Sentencias citadas así como un sector doctrinal²⁶, el ejercicio de la opción por la tributación conjunta supone la asunción por los miembros de la unidad familiar de un único hecho imponible, por lo que estamos ante un supuesto de solidaridad del art. 34 de la LGT. Disentimos de esta opinión, pues, tal y como se ha puesto de relieve²⁷, no existe concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible, pues cada miembro de la unidad familiar que obtiene rentas, realiza el suyo propio.

²³ En sentido contrario se ha manifestado el profesor PALAO TABOADA. Para este autor no puede hablarse de que la acumulación tenga lugar en el hecho imponible o en la base imponible. Es "obvio que se produce en ambos. En efecto, la renta es tanto un elemento del propio hecho imponible como (su importe) la base. Pero sólo escindiendo artificialmente ambos elementos puede tratar de armonizarse la pluralidad de hechos imponibles con la acumulación de las rentas" ("¿Quiénes son sujetos pasivos en la unidad familiar?", **Gaceta Fiscal**, núm. 59, 1988, p. 155, nota 7).

²⁴ De igual modo FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p. 142; PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: "Artículo 89", *op. cit.*, p. 584 y "Notas sobre la solidaridad tributaria en especial referencia a la unidad familiar", **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 49, 1986, p.p. 61-65 y SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, p. 24.

²⁵ Aranzadi, 3054 y 3055. Para el Tribunal la previsión legal supone "una solidaridad global de la obligación; no una solidaridad exclusivamente referida al pago o cumplimiento de aquélla, que es lo que se contempla en el citado artículo 37 de la Ley General Tributaria y en los correlativos Reglamentos Generales de Recaudación y de la Inspección de los Tributos, donde llegan a establecerse casos de solidaridad en el pago de deudas tributarias nacidas de obligaciones tributarias que no eran solidarias, como se desprende de los artículos 38 y 39 de la citada Ley".

²⁶ Con relación a la LIRPF/1978, FERREIRO LAPATZA, J.J.: **Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, *op. cit.*, p. 67 y RAMALLO MASSANET, J.: "La unidad familiar como sujeto pasivo en el ordenamiento tributario español", **Civitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 29, 1981, p. 57.

Se decanta por esta opinión con la actual Ley, MERINO JARA, I.: "Tributación familiar. Regímenes especiales. Imputación de rentas e instituciones de inversión colectiva", *op. cit.*, p.p. 283-284. También I. PEREZ ROYO, para el que "aquellos miembros de la unidad familiar que aportan rentas a la declaración conjunta, ... coinciden en la realización del hecho imponible, conforme al esquema del artículo 34 de la LGT" (**Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, *op. cit.*, p. 523).

²⁷ FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p. 142; CASADO OLLERO, G.; LOZANO SERRANO, C.; MARTIN QUERALT, J. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: **Curso de Derecho Financiero y Tributario**, *op. cit.*, p.p. 364-365; PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: **La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta**, *op. cit.*, p. 109. También en "Notas sobre la solidaridad tributaria con especial referencia a la unidad familiar", *op. cit.*, p. 61 y SOLER ROCH, M.T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, p. 22.

E S T U D I O S

Partiendo de la dificultad que entraña el tema, la solución válida, a nuestro juicio, parte de reconocer el papel que juega la unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta. Pensamos que es un mero instrumento técnico que permite a la Administración una mejor gestión del tributo, pues un número elevado de contribuyentes van a optar por tributar conjuntamente, lo que resulta, en ocasiones, más beneficioso que la tributación separada, ya que, por ejemplo, permite compensar pérdidas patrimoniales y bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por sus componentes en períodos impositivos anteriores en los que hayan tributado individualmente (art. 70.3 de la LIRPF). Ello no impide que exista un fundamento más mediato, cual es la defensa de la familia y el reconocimiento de las relaciones jurídicas o económicas que se generan entre sus miembros²⁸. Para garantizar la eficacia de este instrumento técnico, se requiere que la Administración pueda ir contra el patrimonio de aquellas personas que obtengan rentas gravadas. La acumulación que se realiza a la hora de cuantificar el tributo, da como resultado una única obligación tributaria y la solidaridad de todos los sujetos pasivos.

Por tanto, pensamos con los profesores Falcón y Tella y Pérez de Ayala Pelayo que, partiendo de que no hay necesidad de fundamentar la solidaridad tributaria en el supuesto de concurrencia de titulares en el hecho imponible como ocurre en el art. 34 de la LGT, estamos en presencia de un supuesto especial, no reconducible a los esquemas de la citada Ley²⁹. Ello requiere su adaptación mediante la reelaboración dogmática del concepto de solidaridad tributaria, atendiendo únicamente a la posición jurídica de los diversos sujetos pasivos, con independencia del fundamento de su sujeción³⁰.

En otro orden de cosas, la LIRPF, al igual que ocurría con la regulación anterior, no fija los efectos de dicha solidaridad, por lo que habrá que acudir a las normas de Derecho común como Derecho supletorio, sin perjuicio de las matizaciones oportunas debido a la naturaleza jurídico-pública del tributo³¹. Por tanto, cada uno de los sujetos pasivos que opten por la tributación conjunta, responden de la obligación tributaria de la unidad familiar. La Administración puede dirigirse contra cualquiera de ellos o contra todos simultáneamente. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que, con posterioridad, se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobra-

²⁸ El Fundamento Jurídico Sexto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, ha destacado, como pone de relieve la profesora SOLER ROCH, la dificultad de ignorar las relaciones jurídicas y económicas que generan las normas de Derecho de familia entre las personas físicas. La Sentencia cita, expresamente, determinados preceptos del Código Civil para justificar dichas relaciones entre los cónyuges y sus hijos menores, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio, pero, especialmente, en el de sociedad legal de gananciales y otros de tipo comunitario en los que pueden existir fuentes de renta que corresponden a ambos cónyuges ("La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, 1992, p.p. 402-403).

²⁹ FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p. 142 y PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *op. cit.*, p. 111. También en "Notas sobre la solidaridad tributaria con especial referencia a la unidad familiar", *op. cit.*, p.p. 65 y ss. Opinión que comparten CASADO OLLERO, G.; LOZANO SERRANO, C.; MARTIN QUERALT, J. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 364-365.

³⁰ FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p. 142.

³¹ *Ibidem*.

da la deuda por completo (art. 1144 del Código Civil). El pago hecho por uno de los deudores extingue la obligación. Este sólo puede reclamar del resto de integrantes de la unidad familiar que sean sujetos pasivos o de sus herederos, la parte que a cada uno corresponda (art. 1145 del Código Civil).

D. Alcance de la solidaridad.

La solidaridad abarca, en principio, la totalidad de los componentes de la deuda tributaria. No existe indicación alguna sobre si los elementos distintos de la cuota -intereses de demora o recargos-, deben ser soportados por cualquiera de los sujetos o lo han de ser por el que hubiere dado lugar a su devengo o imposición³². Aunque, técnicamente, no se trata de elementos de una misma deuda, sino de prestaciones que constituyen el objeto de obligaciones pecuniarias distintas de la obligación tributaria principal³³, la solidaridad los abarca, con exclusión de las sanciones como veremos más adelante. Esta es la solución que acepta la doctrina³⁴ y nos da el Derecho común. Para el art. 1147 del Código Civil, en caso de culpa de cualquiera de los deudores solidarios, todos serán responsables frente al acreedor del precio y de la indemnización de daños -recargo de apremio- y abono de intereses -intereses de demora-, sin perjuicio de su acción contra el culpable o negligente.

Por lo que respecta a las sanciones el art. 70.6 de la LIRPF emplea los términos "deuda tributaria". Una interpretación literal del precepto puede llevarnos a la conclusión errónea de que los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar responden solidariamente de todos los elementos de la misma, entre la que se incluyen las sanciones³⁵. Sobre esta cuestión ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Constitucional en la Sentencia 146/1994, de 12 de mayo³⁶, que, entre otros preceptos, analiza el art. 7.2 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, que adecuó la Ley 48/1978, de 8 de septiembre (en adelante, LIRPF/1978) al contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional

³² CALERO GALLEG0, J.: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, p.p. 182-183.

³³ FALCON y TELLA, R.: "La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p. 146.

³⁴ Para el profesor SAINZ DE BUJANDA, "los coobligados en régimen de solidaridad pueden ser compelidos al pago de la deuda tributaria en su integridad, es decir, no sólo de la cuota, sino también, si existieren, de las restantes partidas antes enunciadas -las que menciona el art. 58 de la Ley General Tributaria-, que sumadas a la cuota determinan el importe de la deuda" (*Lecciones de Derecho Financiero*, (5ª edic.), Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Madrid, 1991, p. 239). De igual modo, CORTES DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, *op. cit.*, p. 363. En el mismo sentido se pronuncian los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH. A su juicio la solidaridad se extiende, también, "al interés de demora y a los recargos contemplados en aquel precepto -art. 58.2 de la Ley General Tributaria-, porque se trata de prestaciones accesorias y, en defecto de norma tributaria expresa, resulta aplicable el artículo 1147 del CC que establece la extensión de dichas prestaciones y a los codeudores" (*Derecho Financiero*, II, (2ª edic.), Librería Compás, Alicante, 1989, p. 131).

³⁵ Postura mantenida en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de enero de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 170).

³⁶ BJC, 158. BOE, de 13 de junio.

E S T U D I O S

45/1989. El citado art. 7.2 dió nueva redacción al art. 31.4 de la LIRPF/1978 en los siguientes términos:

“Las sanciones pecuniarias serán de cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que las generen, **sin perjuicio de la obligación solidaria de todos frente a la Hacienda**”³⁷.

Se afirma en el Fundamento Jurídico 4º de la Sentencia:

“El inciso final del apartado 4 del art. 31 de la Ley 44/1978 establece la obligación solidaria de (todos) los miembros de la unidad familiar frente a la Hacienda; la dicción literal de este precepto permite que la Administración se dirija para el cobro de la deuda tributaria, incluidas las sanciones³⁸, no sólo al miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que hayan generado la sanción, sino también a otros miembros que no hayan cometido ni colaborado en la realización de las infracciones y vulnera, por ello, el aludido principio de personalidad de la pena o sanción³⁹ protegido por el art. 25.1 de la Constitución, incurriendo así en vicio de inconstitucionalidad”.

En base a lo expuesto por el Tribunal es necesario hacer una interpretación del actual art. 70.6 de la LIRPF, de conformidad con la Constitución⁴⁰, y entender que la solidaridad de los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar no alcanza a las sanciones.

E. ¿Incluye la solidaridad los deberes formales?

Tampoco alcanza la solidaridad a los deberes formales, pues su presupuesto de

³⁷ La cursiva es nuestra.

³⁸ Para el Tribunal “al no existir datos que induzcan a pensar lo contrario, debe estimarse que el legislador ha utilizado aquí la expresión (deuda tributaria) con el alcance que le asigna el art. 58.2 de la Ley General Tributaria que incluye dentro de la misma las sanciones pecuniarias”.

³⁹ Según el apartado B) del Fundamento Jurídico 4º: “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, si bien la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza (por todas, STC 246/1991, fundamento jurídico 2º). Entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 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”.

⁴⁰ Parecido comentario merece al profesor FALCON y TELLA la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, ya que “no se ve bien por qué el Tribunal no ha optado por una interpretación correctiva del citado precepto, excluyendo las sanciones de la regla de la solidaridad como proponía el Abogado del Estado. En todo caso, desde el punto de vista práctico, el resultado hubiera sido el mismo” (“Comentario general de jurisprudencia”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 83, 1994, p. 586).

hecho es distinto del de la obligación tributaria principal⁴¹. El art. 59.4 del RIRPF contempla, entre estos deberes, la declaración por el tributo, que "será suscrita y presentada por los miembros de la unidad familiar mayores de edad, que actuarán en representación de los hijos integrados en ella, en los términos del artículo 44" de la LGT. En este caso no estamos ante un supuesto de solidaridad en el cumplimiento del deber. Si ello fuera así, la declaración, como obligación solidaria, significaría, en palabras del profesor Cortés Domínguez, una disminución de las posibilidades de llegar a un conocimiento exacto de la realidad. Su cumplimiento por parte de uno solo de los deudores solidarios liberaría de la obligación de declarar a los demás⁴². Más bien nos encontramos ante una carga impuesta al régimen de tributación conjunta, ya que, en caso contrario, los miembros de la unidad familiar deberán optar por la tributación individual.

F. El prorrateo de la deuda tributaria entre los sujetos pasivos.

El art. 70.6 de la LIRPF reconoce el derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, "según la parte de renta sujeta" que corresponda a cada uno de los sujetos pasivos. Nos encontramos ante una obligación entre particulares⁴³, a la que es ajena la Hacienda Pública⁴⁴. Los términos "renta sujeta" deben equiparse a rendimientos

⁴¹ Con relación a la denominada "solidaridad formal", la doctrina no es unánime al respecto. El profesor FALCON y TELLA, partiendo de que los llamados deberes formales no son obligaciones accesorias de la obligación tributaria principal, sino vínculos distintos, considera que no debe extenderse a los mismos el ámbito de la solidaridad. "Por tanto, en relación con los deberes formales, existen tantas obligaciones, cuyo objeto consiste en la misma prestación, como sujetos, salvo que se disponga otra cosa para un determinado tributo" ("La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p.p. 146-147). En sentido contrario se ha manifestado el profesor SAINZ DE BUJANDA (*Lecciones de Derecho Financiero*, *op. cit.*, p. 39). Por su parte, los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, opinan que la solidaridad es un modo de responder del cumplimiento de la deuda tributaria frente al acreedor y fuera del vínculo obligaciones no tiene sentido su aplicación. "Dado que los deberes tributarios son situaciones jurídicas subjetivas de naturaleza no obligacional ... el planteamiento de la llamada "solidaridad formal" resulta, a nuestro juicio, inadecuado y sólo es explicable por la confusión que ha provocado el defectuoso tratamiento de los deberes tributarios del sujeto pasivo en el artículo 35 de la LGT" (*Derecho Financiero*, *op. cit.*, p.p. 131-132).

⁴² *Ordenamiento Tributario Español*, *op. cit.*, p. 364.

⁴³ La profesora SOLER ROCH las denomina "extratributarias" y traen causa, "del procedimiento de aplicación del tributo y, fundamentalmente, de una obligación tributaria ya satisfecha" ("Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, p. 18). De igual modo, PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: *La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, *op. cit.*, p. 175.

⁴⁴ Este es el criterio que mantienen, con relación a la solidaridad, los profesores FALCON y TELLA ("La solidaridad tributaria", *op. cit.*, p. 148) y PEREZ ROYO (*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, *op. cit.*, p. ...).

Los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, no suscriben esta opinión, ya que "el fundamento contributivo que respalda en muchos casos, el derecho de reembolso, debería impedir a la ley tributaria el desentenderse de los criterios de reparto o prorrateo de la deuda que, desde la perspectiva de la justicia tributaria, exigen una adecuación a la capacidad económica manifestada por cada deudor" (*Derecho Financiero*, *op. cit.*, p. 132). MERINO JARA, tras afirmar que lo lógico es que sólo quedaran solidariamente obligadas las personas físicas integrantes de una unidad familiar que obtengan rentas, señala, "cuestión distinta es que quien no haya obtenido renta, finalmente nada deberá pagar, cuando se lleve a cabo el correspondiente prorrateo" ("Tributación familiar. Regímenes especiales. Imputación de rentas e instituciones de inversión colectiva", *op. cit.*, p. 282).

E S T U D I O S

netos⁴⁵, pues si se tomaran como referencia los ingresos computables podrían llegar-se a soluciones contrarias a la equidad.

6. LOS BIENES GANANCIALES Y LAS DEUDAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

A. Alcance del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Según el art. 88 de la LIRPF: "Las deudas tributarias por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 6 del artículo 70 de esta Ley para el caso de tributación conjunta".

¿Cuál es su alcance? En opinión del profesor Martín Queralt, en relación con la LIRPF/1991, nos encontramos ante una manifestación adicional del especial cuidado con que el legislador tributario ha regulado la afectación de bienes al pago de las deudas, aunque su corrección técnica deja mucho que desear⁴⁶. La LIRPF no establece una simple remisión a las normas civiles. Si ello fuera así, sólo responderían los bienes gananciales por las deudas tributarias que puedan asimilarse a las previstas en el art. 1365 del Código Civil⁴⁷ y para las que la redacción del art. 88 sería superflua⁴⁸. Es decir, "las

⁴⁵ El Tribunal Constitucional, en referencia al art. 2 de la LIRPF, pone de relieve que nos encontramos ante un tributo cuyo objeto -la renta de las personas físicas- está constituido por la totalidad de sus rendimientos netos. "Lo que entraña que el impuesto queda definido legalmente por el hecho de gravar no la totalidad de la renta obtenida por el sujeto pasivo, sino la renta neta" (Fundamento Jurídico 5º de la Sentencia 214/1994).

⁴⁶ "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, p. 172. De igual modo, BANACLOCHE PEREZ, J.: "Artículo 85", *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, *op. cit.*, p. 1290 y CHECA GONZALEZ, C.: "Gestión, responsabilidad patrimonial. Orden jurisdiccional", *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *op. cit.*, p.p. 362-363.

⁴⁷ Este es el criterio que mantiene la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de abril de 1994, que considera la deuda por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas entre las derivadas del ejercicio del comercio y, por tanto, de la sociedad legal de gananciales por aplicación del art. 1365 del Código Civil. Sin embargo, con relación a las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplica el art. 4.2 de la LIRPF/1978 (*Jurisprudencia Tributaria*, 740).

⁴⁸ A esta conclusión parece llegar la profesora SOLER ROCH, con relación a la LIRPF/1978 según la nueva redacción de la Ley 20/1989. En su opinión, en el terreno de la subjetividad tributaria, "la tributación individual puede producir una curiosa paradoja y es que la deuda tributaria correspondiente al IRPF devengado por cada cónyuge-sujeto pasivo es, en el régimen de gananciales, una deuda de cargo de la SLG, ya que puede y debe considerarse, sin duda, entre los supuestos contemplados en el artículo 1.365 del CC; por la cual, el crédito tributario de la Hacienda Pública se ve garantizado por la responsabilidad patrimonial del sujeto pasivo resultante de su condición de persona casada en régimen de SLG que, sin embargo, no ha tenido en cuenta, a efectos impositivos, el sistema de tributación individual" ("Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares", *op. cit.*, p. 218).

deudas contraídas por un cónyuge: 1º. En el ejercicio de la potestad doméstica⁴⁹ o de la gestión o disposición de gananciales, que por ley o por capítulos le corresponda. 2º. En el ejercicio ordinario de la profesión, arte u oficio o en la administración ordinaria de los bienes propios. Si el marido o la mujer fueren comerciantes, se estará a lo dispuesto en el Código de Comercio⁵⁰.

Los bienes gananciales no responderían en otro caso, ya que los supuestos en que la actuación de uno solo de los cónyuges puede gravarlos son una excepción y como tal deben interpretarse restrictivamente⁵¹. Por el contrario, las deudas tributarias se equiparan a las contempladas en el art. 1365, con lo que la Administración va a poder dirigirse contra los bienes privativos del deudor o directamente contra los gananciales, de forma indistinta⁵². De forma que no es necesaria la preceptiva notificación al cónyuge no deudor del art. 1373 del Código Civil⁵³, como ocurre en el caso de las deudas no consorciales.

La norma, que supone una concreción del mandato del art. 1911 del Código Civil⁵⁴, se encuentra en el Título X de la Ley, que lleva como título el de "Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador". Sin embargo, no estamos ante un supuesto de responsabilidad o de solidaridad, sino de una garantía real, en su acepción amplia o impropia, por la que una masa de bienes queda afecta al cumplimiento de una obligación tributaria. Para la profesora Pérez de Ayala Pelayo -en relación al art. 85 de la LIRPF/1991, de similar contenido-, este precepto recuerda lo establecido en el art. 1369

⁴⁹ Para el art. 83 del Código Civil, con la sentencia de separación "cesa la posibilidad de vincular bienes del otro cónyuge en el ejercicio de la potestad doméstica".

⁵⁰ Arts. 6 a 8 del Código de Comercio: "Art. 6. En caso del ejercicio del comercio por persona casada, quedarán obligados a las resultas del mismo los bienes propios del cónyuge que lo ejerza y los adquiridos por esas resultas, pudiendo enajenar e hipotecar los unos y los otros. Para que los demás bienes comunes queden obligados será necesario el consentimiento de ambos cónyuges.

Art. 7. Se presumirá otorgado el consentimiento a que se refiere el artículo anterior cuando se ejerza el comercio con conocimiento y sin oposición expresa del cónyuge que deba prestarlo.

Art. 8. También se presumirá prestado el consentimiento a que se refiere el artículo 6 cuando al contraer matrimonio se hallare uno de los cónyuges ejerciendo el comercio y lo continuare sin oposición del otro".

⁵¹ RUEDA PEREZ, M. y J.M.: "Notas sobre la nueva regulación de la sociedad de gananciales tras la reforma del Código Civil de 13 de mayo de 1981", *Revista de Derecho Privado*, 1982, p. 574. Acoge de forma expresa esta opinión GUILARTE GU-TIERREZ, V.: *Gestión y responsabilidad de los bienes gananciales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 446.

⁵² Este es el criterio que mantiene la Circular de la Subdirección General de Recaudación Ejecutiva de 12 de junio de 1989.

⁵³ "Cada cónyuge responde con su patrimonio personal de las deudas propias y, si sus bienes privativos no fueran suficientes para hacerlas efectivas, el acreedor podrá pedir el embargo de bienes gananciales, que será inmediatamente notificado al otro cónyuge y éste podrá exigir que en la traba se sustituyan los bienes comunes por la parte que ostenta el cónyuge deudor en la sociedad conyugal, en cuyo caso el embargo llevará consigo la disolución de aquélla".

⁵⁴ "Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros".

E S T U D I O S

del Código Civil, cuando señala que de las "deudas de un cónyuge que sean, además, deudas de la sociedad responderán también solidariamente los bienes de ésta", aunque hablar de solidaridad en relación a una masa de bienes pueda ser un contrasentido técnico. La garantía del actual art. 88 produce un efecto análogo a la consideración de los cónyuges como responsables solidarios -no deudores-, si bien limitada esa responsabilidad a una categoría de bienes⁵⁵. En todo caso, tal y como está redactado el precepto, no parece necesario que se de audiencia en el procedimiento ejecutivo al cónyuge deudor, salvo que apliquemos por analogía el régimen material del responsable solidario⁵⁶.

En base a lo expuesto, no estamos ante un derecho de afección, tal y como éste se configura en el art. 74.1 de la LGT. A tenor de este precepto, los "bienes y derechos transmitidos quedarán afectos⁵⁷ a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles". La LIRPF no declara afectos los bienes gananciales al pago del tributo, sino que responden frente a las deudas tributarias de uno de los cónyuges o de los dos, de aquí que hallamos utilizado los términos garantía real en un sentido amplio o impropio. La Hacienda Pública sólo puede anteponer el contenido del art. 88 frente a los cónyuges, no frente a terceros.

¿Qué debemos entender por los términos "deudas tributarias" que utiliza el precepto?. Aunque la LIRPF no las define consideramos que estarán constituidas, de forma similar a como las contemplaba el art. 84.1 de la LIRPF/1991, por la cuota diferencial definida en el art. 65 de la LIRPF y, en su caso, por los demás conceptos comprendidos en el art. 58 de la LGT. Estos son: los recargos a que se refiere el art. 61.3; el interés de demora; los recargos de apremio y, en principio, las sanciones. Si, tal y como hemos aceptado, el art. 88 de la LIRPF contempla una garantía y no un supuesto de responsabilidad, los términos "deudas tributarias" englobarían las sanciones, que, por el principio de personalidad de la pena, no son exigibles al deudor solidario. Hemos de rechazar esta conclusión y propugnar que el art. 88 debe interpretarse de forma correctiva, impidiendo que el cónyuge que no cometió la infracción, tenga que soportar sus consecuencias sobre los gananciales.

⁵⁵ "Artículo 85", en *Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y Reglamento del Impuesto*, op. cit., p. 564.

⁵⁶ Para la profesora PEREZ DE AYALA PELAYO lo "mínimo que debe hacerse es adoptar las medidas necesarias para reconocer al cónyuge no deudor las mismas garantías que corresponden en la actualidad al responsable solidario. Al tiempo que debería disponerse la necesidad de agotar previamente los bienes privativos para hacer efectiva la responsabilidad de los bienes gananciales" ("Art. 85", op. cit., p.p. 565-566).

⁵⁷ Es el caso del art. 5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del art. 76 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, con relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Interpretación del artículo 88

La referencia que realiza el art. 88 **in fine** al art. 70.6 de la Ley debe interpretarse en un doble sentido. De un lado, lo dispuesto en el primero es la regla general frente a la especialidad del segundo, con lo que los bienes gananciales responden siempre frente a las deudas tributarias de los cónyuges, cualquiera que sea el régimen de tributación elegido. De otro, éstos últimos tendrán derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la renta percibida por cada uno de ellos⁵⁸.

Hemos de manifestar nuestra disconformidad por la ubicación de un precepto de este tipo en el marco de una Ley que regula un tributo en particular. Parece como si las deudas por los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio -cuya Ley contiene uno similar⁵⁹-, requieren mayores garantías para la Administración que las de otros tributos. El marco apropiado sería, por tanto, la LGT, que es de ámbito general⁶⁰.

B. El artículo 88 y el procedimiento inspector.

En otro orden de cosas ¿presenta alguna virtualidad el art. 88 de la LIRPF en el procedimiento inspector? Para contestar la interrogante hemos de partir del art. 22.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), a cuyo tenor "en todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho". Como puede comprobarse, el derecho reconocido en este precepto no se limita, desde un punto de vista subjetivo, a aquellas personas que tengan la consideración de "sujetos pasivos", "contribuyentes" u "obligados tributarios", sino que se extiende a todas aquéllas que puedan considerarse "interesados".

Sin embargo, la LDGC no contiene un concepto de interesado. Ante este silencio normativo, hemos de acudir a la legislación administrativa general que, en virtud de lo dispuesto en el art. 9 de la LGT constituye Derecho supletorio. A estos efectos, el art. 31.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC) señala que "se consideran interesados en el procedimiento administrativo:... b) Los que,

⁵⁸ Según el profesor MARTIN QUERALT, el prorrateo interno "no parece que en este caso satisfaga mínimamente los derechos del cónyuge que no resulte deudor frente a la Hacienda Pública" ("El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *op. cit.*, p. 172).

⁵⁹ El art. 34 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, bajo el título "Responsabilidad patrimonial", afirma: "Las deudas tributarias por el Impuesto sobre el Patrimonio tendrán la consideración de aquellas otras a las cuales se refiere el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas".

⁶⁰ No éste el único caso en que se establece la responsabilidad de unos bienes al pago de un tributo de carácter directo. Así, tal y como hemos señalado, el art. 76 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, dispone que en "los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos a que se refieren los artículos 61 y 65 de esta Ley, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectados al pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes por este impuesto -Impuesto sobre Bienes Inmuebles-, en los términos previstos en el artículo 41 de la Ley General Tributaria". Por tanto, estamos en presencia de un derecho de afección del art. 74.1 de la LGT.

E S T U D I O S

sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte”.

Pues bien, una lectura conjunta de todos estos preceptos y del art. 88 de la LIRPF, permite concluir que el cónyuge de un contribuyente que está siendo objeto de un procedimiento inspector presenta la condición de “interesado” en el mismo, siempre que el régimen económico del matrimonio sea de gananciales. Ello se debe a que, de conformidad con el art. 88 de la LIRPF, su derecho de propiedad puede verse directamente afectado por la resolución que recaiga en aquél. Es más, la misma supone, que, de forma inmediata, todo su patrimonio va a quedar sujeto a la responsabilidad derivada de la deuda tributaria resultante. Esta última circunstancia, de conformidad con el art. 31.1 de la LRJ-PAC, constituye requisito suficiente para que el cónyuge sea considerado como interesado. Así lo entienden también las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1993 y 8 de abril de 1994⁶¹, ya que “el interés se reputa que existe... cuando la persistencia de la situación creada o que pudiera crear el acto administrativo ocasionara un perjuicio, con tal de que la repercusión del mismo no sea lejanamente derivada o indirecta sino el resultado inmediato de la resolución dictada o que se dicte o llegue a dictarse”.

La conclusión anterior provoca, a su vez, dos consecuencias. La primera, y de conformidad con el art. 34 de la LRJ-PAC -cuya aplicación al ámbito tributario parece indudable-, el cónyuge debe ser informado de la tramitación del procedimiento inspector. Dicho precepto señala que “si durante la instrucción de un procedimiento que no haya tenido publicidad en forma legal, se advierte la existencia de personas que sean titulares de derechos o intereses legítimos y directos cuya identificación resulte del expediente y que puedan resultar afectados por la resolución que se dicte, se comunicará a dichas personas la tramitación del procedimiento”.

La segunda consecuencia radica en la necesidad de conceder al cónyuge del contribuyente, en su calidad de interesado, el trámite de audiencia previa a la propuesta de resolución de un procedimiento inspector abierto al contribuyente, tal y como dispone el art. 22.1 de la LDGC. Si ello no se lleva a cabo habría que concluir la nulidad del procedimiento, ya que se le produce a aquél indefensión al no haber tenido, en ningún momento, conocimiento del desarrollo concreto de las actuaciones inspectoras. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 18 de marzo de 1998⁶², que admite la validez del expediente inspector sólo porque el cónyuge del sujeto pasivo había sido citado para que compareciera. Así, afirma que “en este caso no se considera que dicho defecto formal tenga la suficiente relevancia para invalidar los actos impugnados, teniendo en cuenta que las circunstancias obrantes en el expediente ponen de manifiesto que aquélla tuvo perfecto conocimiento de las actuaciones inspectoras (fue citada para comparecer a la vez que su marido)”.

⁶¹ Aranzadi, 8451 y 3016.

⁶² Jurisprudencia Tributaria, 346.

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LÍMITES A LA APLICACIÓN DE LA NORMA ESPAÑOLA CONTRA LA SUBCAPITALIZACIÓN: ESTADO DE LA CUESTIÓN*

Carlos Palao Taboada

Catedrático de Derecho Financiero Tributario

Universidad Autónoma de Madrid

Miembro de la AEDAF

1. FUNDAMENTO DE LAS NORMAS CONTRA LA SUBCAPITALIZACIÓN. EL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN SITUACIÓN DE INDEPENDENCIA.
2. LAS NORMAS ESPAÑOLAS EN MATERIA DE SUBCAPITALIZACIÓN Y LAS CONSECUENCIAS DE SU APLICACIÓN. EL PROBLEMA DE LA ASIMETRÍA EN LA CALIFICACIÓN.
3. LÍMITES DERIVADOS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.
4. ACUERDOS DE FIJACIÓN DE COEFICIENTES DE SUBCAPITALIZACIÓN.
5. INCIDENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO EN LA REGULACIÓN DE LA SUBCAPITALIZACIÓN.
6. CONCLUSIÓN.

* Ponencia presentada en el seminario "Los problemas actuales de la fiscalidad internacional. La posición española", celebrado en La Coruña los días 16 y 17 de junio de 1999 bajo la dirección del Prof. Alberto Gago Rodríguez, en el Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Fundación Pedro Barrié de la Maza

E S T U D I O S

1. FUNDAMENTO DE LAS NORMAS CONTRA LA SUBCAPITALIZACIÓN. EL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN SITUACIÓN DE INDEPENDENCIA.

Se entiende por "subcapitalización" o "infracapitalización" de una sociedad sencillamente aquella situación en la que el capital es menor de lo que debiera. Esto cabe entenderlo en dos sentidos distintos, que reciben los nombres de subcapitalización material y formal, respectivamente. La primera existe cuando el capital (en el sentido de neto patrimonial) es inferior al necesario para el funcionamiento de la sociedad y, sobre todo, para hacer frente a sus responsabilidades, que es el aspecto que primariamente interesa al Derecho privado. Existe subcapitalización en sentido formal en aquella situación en la que, si bien la sociedad posee los recursos financieros necesarios, éstos no se le han proporcionado en forma de aportación, es decir, de fondos propios, sino en forma de préstamo, o sea de financiación ajena; en otros términos, se canaliza por medio de un préstamo lo que desde el punto de vista económico es una aportación. Es esta segunda modalidad de subcapitalización la que interesa al Derecho tributario.

A ella puede recurrirse por diversos motivos, no necesariamente fiscales, como asegurar la disponibilidad de los fondos al vencimiento del préstamo o eludir restricciones a la participación en determinado tipo de sociedades. Pero muchas veces el motivo fiscal será el determinante. Este motivo se basa en la diferencia de tratamiento entre el dividendo y el préstamo:

- En el impuesto de sociedades, los dividendos no son deducibles en la base imponible, mientras que sí lo son los intereses de los préstamos.

- En la imposición indirecta, las aportaciones societarias están gravadas (1 por 100 en el Impuesto sobre Operaciones Societarias), mientras que no lo están los préstamos.

Por otra parte, a diferencia de los intereses, los dividendos, en cuanto son beneficios distribuidos, han soportado el impuesto correspondiente en la sociedad participada, lo cual, en el plano internacional, da lugar a una doble imposición (la llamada doble imposición económica) si no se adoptan medidas para evitarlo.

Finalmente, dividendos e intereses estarán sujetos muchas veces a distintos tipos de retención, lo cual también es más probable que suceda en el ámbito internacional.

En virtud del contrato de préstamo el prestamista arriesga su capital sin intervenir en la administración de la sociedad prestataria. Esto no sería económicamente racional en una situación de subcapitalización, en la que el riesgo que corren los fondos prestados es mucho mayor que en una situación real de préstamo. Por eso se requiere generalmente para que tal situación se produzca que el prestamista pueda controlar la gestión del prestatario por otras vías; es decir, la existencia de otras relaciones entre ellos que permitan dicho control. Estas relaciones darán lugar a una situación entre ambos que en Derecho tributario se denomina de "vinculación"; por ejemplo, si se trata de sociedades, la pertenencia de ambas a un mismo grupo, la existencia de consejeros comunes o, y este será el caso más usual, la participación de una en el capital de la otra, o sea, la existencia de una relación matriz-filial. En el Derecho internacional tributario,

La subcapitalización

especialmente en los trabajos de la OCDE, la subcapitalización es un aspecto del tratamiento de las empresas multinacionales.

El fenómeno de la subcapitalización interesa al legislador fiscal sobre todo por razones recaudatorias: la transformación (en sentido económico) que produce de dividendos en intereses reduce, en virtud del tratamiento fiscal antes expuesto, la base imponible de la sociedad prestataria. Normalmente este hecho es intrascendente en la esfera interna, pues los intereses deducidos por la sociedad prestataria serán renta sujeta en la prestamista; pero habrá una pérdida neta de recaudación para el Estado de la residencia de la prestataria cuando la prestamista sea una entidad no residente. He aquí la justificación de las medidas destinadas a combatir este fenómeno.

Las medidas destinadas a combatir la subcapitalización pueden abordar el problema desde dos perspectivas distintas. La primera es considerar que en ella lo que existe es una discrepancia entre la realidad económica y la forma jurídica; para esta forma de ver la cuestión, el préstamo encubre, en realidad una aportación de capital, ésta es su verdadera naturaleza económica. La forma de combatir el fenómeno es descubrir la verdadera realidad subyacente a la forma jurídica. Para el segundo punto de vista, lo que importa es que la subcapitalización significa la concesión de un préstamo en condiciones distintas de las de mercado, sólo explicables por la vinculación entre las sociedades implicadas. Como consecuencia de ello, también el beneficio de la sociedad prestataria difiere del que existiría si ambas sociedades fuesen independientes entre sí. Se infringe así un principio fundamental del Derecho tributario internacional, que con frecuencia se designa con su denominación en inglés: *arm's length principle*. Prefiero traducirlo por "principio de tributación en situación de independencia", o abreviadamente "principio de independencia", que por "principio de libre concurrencia", pues lo importante es que el impuesto se aplique como si no existiese vinculación entre las sociedades implicadas, no el tipo de mercado en que realicen su actividad, que puede ser distinto del de libre concurrencia.

El principio de independencia está formulado en el ámbito interno en el artículo 16.1 LIS, y en el internacional en el artículo 9 del Modelo de Convenio de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio de la OCDE y de él ha pasado al del mismo número de los Modelos de las Naciones Unidas y de los Estados Unidos. Todos ellos llevan precisamente la rúbrica de "empresas asociadas". El apartado 1 del este artículo dispone, en la parte aquí relevante, lo siguiente¹:

"[Cuando] en sus relaciones comerciales o financieras dos [empresas asociadas] estén vinculadas por condiciones convenidas o impuestas, que difieren de las que serían convenidas entre empresas independientes, los beneficios que, sin esas condiciones, hubiera obtenido una de las empresas pero que, a causa de dichas condiciones, de hecho no obtuvo, pueden ser incluidos en los beneficios de dicha empresa y gravados en consecuencia".

¹ La traducción es mía.

E S T U D I O S

Según la OCDE, una razón fundamental por la que los Estados miembros de dicha organización y otros Estados han adoptado el principio de independencia es que éste proporciona una básica igualdad de tratamiento para las empresas multinacionales y las independientes, evitando así la creación de ventajas o desventajas que en otro caso distorsionarían las posiciones relativas de ambos tipos de entidades en relación con la competencia. Al eliminar las consideraciones fiscales de las decisiones económicas, el principio de independencia promueve el crecimiento del comercio y la inversión internacionales².

El principio de independencia no sólo preside la tributación de los beneficios de las empresas vinculadas en el plano internacional y, por consiguiente, la compleja cuestión de los precios de transferencia, sino también el problema de la subcapitalización que ahora nos ocupa, que los estudios de la OCDE consideran estrechamente relacionada con la anterior, en la medida en que se trata de ajustar una operación entre dos sociedades vinculadas para adecuarla al principio de independencia.

Por otro lado, existen dos formas distintas de combatir la subcapitalización. Una consiste en examinar caso por caso para, a la luz de las circunstancias concretas, determinar, según la concepción que se tenga sobre la subcapitalización, si debe prevalecer la realidad económica subyacente y calificar en consecuencia la operación como aportación, en lugar de préstamo, o, alternatively, si el préstamo excede o no del que se hubiera pactado en condiciones de mercado y por tanto, si hay que practicar o no un ajuste en el beneficio de la sociedad prestataria. Si la finalidad del examen es la primera, la Administración necesita basarse en alguno de los principios generales en materia de interpretación de las leyes tributarias o calificación de los hechos imponibles, como la cláusula general de sanción del fraude a la ley o la de exclusión de la simulación. Las posibilidades de utilización de tales preceptos en nuestro Derecho tributario contra la subcapitalización, en cuyo análisis no nos detendremos, dado su carácter meramente especulativo, nos parecen, sin embargo, bastante escasas, lo que justifica que el legislador español haya recurrido a la otra técnica de combate de la subcapitalización. Esta consiste en fijar un límite máximo a la relación (ratio) que puede existir entre el endeudamiento y los fondos propios de la sociedad y tratar a efectos fiscales como dividendos la parte del interés que corresponda al exceso.

2. LAS NORMAS ESPAÑOLAS EN MATERIA DE SUBCAPITALIZACIÓN Y LAS CONSECUENCIAS DE SU APLICACIÓN. EL PROBLEMA DE LA ASIMETRÍA EN LA CALIFICACIÓN.

No es nuestro propósito realizar un análisis minucioso de las normas que el Derecho español dedica a la subcapitalización, sino simplemente recordar sus líneas generales y señalar las consecuencias que pueden derivarse de su aplicación.

La norma contra la subcapitalización fue introducida por vez primera en el artículo 16.9 de la Ley 61/1978, del Impuesto de Sociedades, redactado por la Ley 18/1991

² OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, edición en hojas intercambiables, actualizada a 1998, párrafo 1.7.

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ya hemos dicho que el método adoptado fue el del ratio fijo de endeudamiento, que se estableció en 2 por la D.A. 2ª del R.D. 1841/1991, que aprobó el Reglamento del IRPF. La disposición actualmente vigente en esta materia es el artículo 20 de la LIS 43/1995, que aunque sigue el mismo método que su precedente, introduce algunas variantes de interés. Además de establecer los elementos del supuesto de hecho de la subcapitalización y su consecuencia jurídica, el apartado 3 del citado artículo contempla la posibilidad de acuerdos entre la Administración y los contribuyentes para el establecimiento de un ratio distinto del legal. Esta posibilidad está destinada a salvar los obstáculos que, como veremos, pueden oponerse a la aplicación de la norma contra la subcapitalización en virtud de un convenio de doble imposición (CDI). Por ello, comentaremos ese precepto una vez que hayamos visto en qué consisten tales obstáculos.

Los elementos del supuesto de hecho son los siguientes:

1. Existencia de un *endeudamiento neto*,

- *remunerado*
- *directo o indirecto*

2. Con una persona o entidad

- *no residente y*
- *vinculada*

3. Que dicho endeudamiento exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, entendiendo por éste el importe de los fondos propios excluido el resultado del ejercicio³. Tanto el endeudamiento como la cifra del capital fiscal se reducen a su estado medio a lo largo del periodo impositivo⁴.

³ Aunque se trata de una cuestión de detalle, que me había propuesto rehuir, no me resisto a mencionar la cuestión que se ha suscitado acerca de la inclusión o no en los fondos propios de los préstamos participativos. Los comentaristas habían dado una respuesta negativa a este interrogante, basándose fundamentalmente en la modificación introducida por la D.A. 2ª de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, en la letra d) del artículo 20 del R. D.-L. 7/1996 de 7 de junio, que regula dicha clase de préstamos. Según la redacción primitiva, "los préstamos participativos tendrán la consideración de fondos propios a los efectos de la legislación mercantil". La nueva redacción dispone que dichos préstamos "se considerarán patrimonio contable a los efectos de reducción del capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil". Cfr. en este sentido, los comentarios de ERNST & YOUNG, *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*, Aranzadi, 1997, pág. 313, y CARREÑO, F., en LAORDEN, J./ARQUÉS, J. (dirs.), *Comentarios al Impuesto de Sociedades*, t. I, Civitas, 1998, págs. 797 y s. Este criterio ha sido aceptado por la DGT en respuesta a la consulta núm. 20551997, de 9-10-97 (*Normacef*), según la cual, en cambio, los préstamos participativos sí forma parte del endeudamiento a efectos de la norma sobre subcapitalización.

⁴ Respecto al cálculo del valor medio del endeudamiento CARREÑO, op. cit., pág. 796, reprocha a la norma que no aclare "si debe realizarse un cálculo diario, mensual, trimestral, semestral o con cualquier otra periodicidad que pudiera ocurrirnos", en vista de lo cual juzga aplicable la periodicidad que resulte más beneficiosa para la entidad residente. Sin embargo, la mayoría de los comentaristas han entendido que lo que la norma dispone es que se ponderen los valores de los distintos componentes del capital fiscal por el tiempo en que cada uno de ellos se ha mantenido. Cfr. ERNST & YOUNG, op. cit., pág. 312, que cita una consulta de 19-4-94.

E S T U D I O S

4. Se exceptúa de la aplicación de la norma a las *entidades financieras*.

La consecuencia jurídica es que "los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos".

Ejemplo:

El endeudamiento de una filial española de una sociedad no residente es de 500 millones, con un interés del 6 por 100 anual. El capital fiscal de la filial es de 100 millones. Se cumple el supuesto del artículo 20 LIS, ya que $500:100=5>3$.

El exceso del capital del préstamo sobre el correspondiente al ratio 3 es 200 millones y el interés proporcional es de 12 millones, que serán tratados como dividendo. Este tratamiento consiste en lo siguiente:

a) En España:

- El dividendo ficticio no será deducible en la base del Impuesto de Sociedades de la prestataria; en consecuencia quedará sujeto a dicho impuesto.

- Estará sujeto a retención en calidad de dividendo. Ello carece de trascendencia cuando resulte aplicable el Derecho interno español, pues, en el supuesto de que el préstamo no se haya hecho mediante un establecimiento permanente en España de la sociedad prestamista, la retención es en todo caso del 25 por 100 (art. 24, Ley 41/1998, del Impuesto sobre la renta de no residentes). Puede tenerla, sin embargo, en el caso de que sea aplicable un CDI en el que se establezcan límites distintos a la retención en el Estado de la fuente (el de la prestataria; España en nuestro caso) para intereses y dividendos. En el supuesto contrario (préstamo hecho por establecimiento permanente en España) no existe diferencia alguna en el tratamiento en este aspecto de los intereses y los dividendos.

b) En el Estado de la residencia de la prestamista, hay que distinguir según que este Estado acepte o no la recalificación de los intereses en dividendos:

- Si la acepta, dará a los intereses recalificados el tratamiento de dividendos y, por tanto, les aplicará la deducción para evitar la doble imposición económica si su Derecho interno contiene normas destinadas a evitarla del tipo de las de los artículos 30 ó 30 bis de la LIS española.

- Si, por el contrario, no acepta la recalificación, normalmente eliminará la doble imposición jurídica (retención española), pero no la económica, que no se produce respecto a los intereses, ya que éstos son gasto deducible para el prestatario.

En este último supuesto, de asimetría en la calificación, que será el normal, se produce, por tanto, una doble imposición económica⁵.

⁵ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., "Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario", *Crónica Tributaria*, núm. 76 (1995), págs. 13 y ss. (pág. 32).

3. LÍMITES DERIVADOS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.

Los obstáculos que pueden derivarse de un CDI frente a la aplicación de una norma contra la subcapitalización, que, como la española, utilice el método del coeficiente fijo de endeudamiento, son de tres clases:

1ª) El principio de independencia se opone a que la aplicación del ratio legal arroje un resultado que exceda del (beneficio) que correspondería con arreglo al mercado.

2ª) La recalificación de los intereses como dividendos puede contravenir la definición de unos y otros recogida en el CDI.

3ª) Si la norma es aplicable únicamente cuando el prestamista es un no residente, como sucede con la española, podría ser contraria al principio de no discriminación establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE (art. 24), al igual que en los demás Modelos.

La doctrina de la OCDE, formulada inicialmente en un informe de 1987 sobre la subcapitalización, y recogida luego en los comentarios de la versión de 1992 y posteriores del Modelo de Convenio, puede resumirse en que los mencionados principios y normas del CDI no se oponen a la aplicación por uno de los Estados signatarios de las medidas contra la subcapitalización siempre que el resultado de esas medidas se mantenga dentro de los límites resultantes del principio de independencia. Es de señalar que dichos comentarios tienen un peso especial en la interpretación de los CDI celebrados entre Estados miembros de esa organización.

Tiene interés señalar, por otra parte, que con relación al conflicto de calificaciones que surge cuando el Estado de la fuente, basándose en su norma contra la subcapitalización, recalifique el interés como dividendo, el informe de la OCDE de 1987, después de reconocer que el Estado de la residencia no está vinculado por dicha calificación, indica que está obligado, no obstante, a admitirla especialmente en dos supuestos: cuando se haya realizado de conformidad con el artículo 9 del Modelo y cuando en dicho Estado existan normas análogas en materia de subcapitalización y en el caso recíproco también habría calificado la renta como dividendo, supuesto en el que la negativa a aceptar la calificación del Estado de la fuente sería contraria al principio de buena fe.

Ya hemos indicado más atrás que según la concepción de la OCDE el principio de independencia constituye el fundamento común tanto de la subcapitalización como del problema de los precios de transferencia. Sin embargo, las normas relativas a ambas cuestiones operan independientemente entre sí. En efecto, la norma contra la subcapitalización entrará en juego cuando se produzca el correspondiente supuesto -en el caso de la norma española, el endeudamiento superior al coeficiente legal-, independientemente de que el interés pactado sea o no el de mercado. Cuando no lo sea, sino que obedezca a la existencia de vinculación, es cuando será de aplicación la norma sobre valoración de operaciones vinculadas (art. 16.1 LIS). Esta última, a diferencia de la

E S T U D I O S

norma contra la subcapitalización, es aplicable a las operaciones tanto entre residentes como entre residentes y no residentes⁶.

Los comentarios al artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE no condenan expresamente el método del ratio fijo de endeudamiento, aunque sí lo hacen implícitamente, en la medida en que dicho método no garantiza el respeto del principio de independencia en cada caso. El informe de 1987 lo declaraba admisible a condición de que se admitiese prueba en contrario; es decir, prueba de que en el caso concreto el endeudamiento superior al coeficiente legal es conforme con el principio de independencia.

Por lo que se refiere al concepto de dividendo e interés, el párrafo 25 del comentario del Modelo al artículo 10 afirma que el concepto de dividendo se extiende al interés de los préstamos "en la medida en que el prestamista comparta efectivamente los riesgos de la sociedad, es decir, cuando la devolución dependa en gran medida del éxito o fracaso de la empresa", determinación que habrá de hacerse en vista de las circunstancias del caso concreto. Ciertamente una norma que aplique el método del ratio de endeudamiento prescinde de esta condición, por lo que no podría encontrar apoyo en esta interpretación del CDI. Únicamente la prueba en contra del coeficiente da entrada a las consideraciones de hecho en las que se basa la interpretación expuesta.

La misma doctrina se aplica en relación con el principio de no discriminación del artículo 24 del Modelo, especialmente su apartado 4, en el que expresamente se salvan las consecuencias de la aplicación del principio de independencia, que en el sistema del Modelo opera en las relaciones entre residentes y no residentes y, por tanto, es formalmente discriminatorio. Los comentarios a dicho apartado declaran incompatible con él a las normas contra la subcapitalización aplicables sólo a los no residentes que no respeten el principio de independencia⁷. Como es obvio, el obstáculo que representa el principio de no discriminación no existe en aquellos CDI que no lo recogen en todo o en parte, como los de Australia y la antigua URSS.

Las serias dudas sobre la compatibilidad de la norma interna española en materia de subcapitalización con los CDI que sigan el Modelo de la OCDE, han motivado el establecimiento de normas especiales con el fin de salvarla, generalmente en Protocolos adicionales al Convenio. Así en los CDI con Portugal, Irlanda, Argentina, México y Francia. Otros CDI utilizan la técnica consistente en remitir íntegramente al Derecho interno del Estado de la fuente para la calificación como dividendo o interés de la renta (Australia y URSS).

⁶ Cfr. CALDERÓN CARRERO, op. cit., págs. 17 y s.; TOMÉ, B., "Operaciones vinculadas y subcapitalización", cap. XII de DÍAZ YANES, I. et alii, *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996, pág. 373.

⁷ Sobre la compatibilidad con la norma española contra la subcapitalización con los apartados 3 y 5 del artículo 24 del Modelo, cfr. CALDERÓN CARRERO, op. cit., págs. 36 y ss.

La misma motivación tiene, por otro lado, lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 20 LIS con relación a acuerdos de fijación de coeficientes distintos del legal, como lo evidencia el hecho de que la posibilidad de estos acuerdos se limite a los supuestos en los que medie un CDI. Examinaremos a continuación estos acuerdos.

4. ACUERDOS DE FIJACIÓN DE COEFICIENTES DE SUBCAPITALIZACIÓN.

Respecto a ellos la norma legal contiene las siguientes precisiones:

- Debe existir un CDI con el Estado de la residencia del prestamista, perceptor del interés que se recalifica como dividendo por aplicación de la norma contra la subcapitalización;

- Se impone una condición de reciprocidad, es decir, el Estado de la residencia debe admitir la posibilidad de acuerdos análogos. Esta exigencia carece de sentido cuando la norma sobre la subcapitalización del otro Estado no utiliza, en su caso, el método del coeficiente de endeudamiento, sino el de determinación caso por caso de la existencia de dicha subcapitalización. Y también, si utiliza el método del ratio de endeudamiento, cuando admite prueba en contrario.

- La propuesta (de ratio distinto del legal) debe fundamentarse en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.

El desarrollo de este precepto se encuentra en el capítulo V, artículos 16 a 28, del reglamento del IS, en el que se regula un procedimiento de "valoración previa" aplicable, además del coeficiente de capitalización, a otros varios conceptos, señaladamente a la "valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas" y a la "deducción de gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada". Estos dos supuestos son los que dan lugar al problema de los "precios de transferencia": el procedimiento en cuestión es, por tanto, la versión española de los "acuerdos previos sobre precios de transferencia" internacionalmente designados con la expresión *advance pricing agreements* o APAs. Se pone así nuevamente de manifiesto la relación existente entre los precios de transferencia y la subcapitalización.

No nos interesa aquí hacer un examen minucioso de este procedimiento, que, aunque se construye como la aceptación por la Administración de una propuesta que presenta el particular, apenas consigue disimular la naturaleza de pacto de la resolución que le pone fin. En efecto, la Administración no puede modificar las propuestas formuladas por el contribuyente, sino que ha de limitarse a aceptarlas o rechazarlas. La naturaleza de tales propuestas es, por tanto, más cercana a la de una oferta de contrato que a la de un proyecto de resolución administrativa. La pregunta que aquí nos hacemos es si la existencia de ese procedimiento elimina las objeciones que se oponen a la aplicación de la norma contra la subcapitalización derivadas de un CDI.

E S T U D I O S

La mayoría de los autores⁸ ha contestado de manera negativa a esta pregunta, basándose en las siguientes consideraciones: 1ª) El procedimiento reglamentario no tiene por objeto el examen *ex post* de la adecuación o inadecuación del coeficiente legal de subcapitalización en un caso concreto, sino la fijación *ex ante* de un coeficiente alternativo. La naturaleza de la resolución que, en su caso, le ponga fin es más bien normativa. 2ª) La exigencia de que la propuesta se fundamente en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas constituye una limitación contraria al CDI, interpretado a la luz de la doctrina de la OCDE, que permite tener en cuenta cualesquiera circunstancias del caso. 3ª) Finalmente, la condición de reciprocidad supone subordinar a este criterio la aplicación de las normas del CDI.

De estos tres argumentos resultan sobre todo convincentes el primero y el tercero; no tanto, en cambio, a mi juicio, el segundo. Pienso que lo que ha pretendido el legislador, aunque con escasa fortuna, es proclamar su adhesión al principio de independencia, lo que pensaba que le ponía al resguardo de las objeciones basadas en los CDI. Desde este punto de vista lo que quiso decir es que la finalidad del procedimiento de valoración es fijar el coeficiente que hipotéticamente hubiera resultado del mercado entre partes independientes, a cuyo fin el particular puede hacer cuantas alegaciones crea convenientes y aportar cuantos medios de prueba estime oportunos. Por lo demás, así lo dispone el artículo 21.2 del Reglamento. Bastan, no obstante, los otros dos argumentos para impedir que el procedimiento logre su finalidad básica, si bien introduce un elemento de flexibilidad en las medidas contra la subcapitalización.

5. INCIDENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO EN LA REGULACIÓN DE LA SUBCAPITALIZACIÓN.

El Derecho comunitario europeo puede incidir en la cuestión de la subcapitalización por diversas vías. De un lado, determinadas normas de armonización en materia de imposición directa pueden alterar las consecuencias de las normas contra la subcapitalización. De otro, algunos principios del Derecho comunitario pueden también impedir la aplicación de estas normas. Finalmente, algunas normas no de Derecho comunitario pero sí elaboradas en el marco de la Unión Europea, establecen procedimientos destinados a la resolución de conflictos surgidos en la esfera fiscal que pueden ser aplicados también a la subcapitalización.

⁸ CALDERÓN CARRERO, op. cit., págs. 34 y sigs.; VILLAR EZCURRA, M., "El tratamiento tributario de la subcapitalización en España frente a las exigencias de no discriminación del Derecho comunitario", en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Lisboa, 1998, págs. 191 y ss. (págs. 196 y s.), reproducido en *Carta Tributaria*, monografía núm. 300 (1998). En contra, TOMÉ, B., op. cit., pág. 374, para el que "la norma del artículo 20 de la LIS es compatible con los convenios para evitar la doble imposición al existir la posibilidad de que la Administración y los contribuyentes lleguen a acuerdos para aplicar un coeficiente de endeudamiento [distinto] al previsto con carácter general".

CONCLUSIONES

A) Dentro de las normas de armonización fiscal en materia de impuestos directos, la que es necesario considerar aquí es la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros. Las disposiciones básicas de la citada Directiva pueden resumirse de la siguiente manera:

- El Estado de la sociedad matriz no someterá a imposición a los beneficios distribuidos por la sociedad filial, para lo cual o bien se abstendrá de gravarlos (método de exención) o bien permitirá deducir de la cuota el impuesto satisfecho por la filial correspondiente a dichos beneficios hasta el límite del impuesto de dicho Estado (método de imputación ordinaria).

- Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de retención en origen, al menos cuando la segunda tenga una participación de un 25 por 100 como mínimo en el capital de la filial.

- El Estado de la sociedad matriz no podrá percibir una retención en origen sobre los beneficios que reciba de su filial.

La Directiva se aplica solamente a las sociedades enumeradas en su Anexo, que, por lo que se refiere a España, son la sociedad anónima, la de responsabilidad limitada y la comanditaria por acciones, además de las entidades de Derecho público que operen en régimen de Derecho privado. Por otra parte, el concepto de sociedad matriz se define por una participación mínima del 25 por 100 en el capital de la filial.

La trasposición al Derecho español de la Directiva 90/435/CEE, está contenida actualmente, en cuanto a la primera de las disposiciones antes enumeradas, en los artículos 30 y 30 bis de la LIS, que generalizan la desgravación para evitar la doble imposición económica de beneficios, reduciendo la participación mínima al 5 por 100. Por lo que se refiere a la segunda, en el artículo 13.1,g) de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la renta de no residentes. La retención sobre los beneficios percibidos de la filial no está prevista en el Derecho tributario español.

Es evidente que en el caso de que por aplicación de la norma contra la subcapitalización se recalifiquen intereses como dividendos, si la sociedad prestamista es la matriz residente en otro Estado miembro de la Unión Europea el gravamen de estos dividendos ficticios estará excluido por las normas de trasposición de la Directiva 90/435/CEE antes citadas. Por otra parte, están también exentos los intereses obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (art. 13.1,b), Ley 41/1998). Por consiguiente, en principio la norma contra la subcapitalización no altera el tratamiento de estas rentas.

Sin embargo, se ha observado que la Directiva no cubre todos los supuestos de beneficios distribuidos por sociedades no residentes participadas por otras residentes: en primer lugar, tienen que cumplirse los requisitos establecidos por dicha norma y re-

E S T U D I O S

cogidos por las internas de trasposición⁹. Por otro lado, se señala que en el caso de que el préstamo se realice por el establecimiento permanente de la sociedad matriz situado en un tercer país comunitario, la Directiva no impide la doble imposición económica de los dividendos, puesto que no obliga a adoptar las medidas conducentes a eliminar esa doble imposición al Estado del establecimiento. Es de señalar que la adopción por el Estado de residencia de la matriz de una medida semejante a la establecida en el artículo 29 bis LIS, añadido por la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, que aplica a las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente el método de exención con progresividad, suprime la doble imposición económica con el Estado del establecimiento, pero no la originada en el Estado de residencia de la filial (prestataria). Para ello sería necesario que esta medida se adoptase por el Estado del establecimiento permanente¹⁰.

B) También pueden incidir en las consecuencias de la norma contra la subcapitalización los principios de Derecho comunitario, en particular las distintas libertades comunitarias (circulación de personas, capitales, mercancías y servicios), y, con carácter más general, la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad establecida en el artículo 6 del tratado de la Unión Europea. Como ha señalado la doctrina¹¹, este principio es compatible con discriminaciones basadas en la residencia, en las que precisamente se funda el sistema general del Derecho internacional tributario. El artículo 24.1 del Modelo de Convenio de la OCDE salva esta posibilidad al condicionar la aplicación del principio de no discriminación que los nacionales de ambos Estados se encuentren en las mismas circunstancias, "en particular con respecto a la residencia". Esto no significa, sin embargo, que toda discriminación atendiendo a la residencia sea admisible. En particular con respecto a la norma española contra la subcapitalización, que, como hemos visto, es aplicable únicamente al endeudamiento con personas o entidades no residentes, Calderón Carrero¹², basándose en un detenido estudio de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (entre otras de las importantes sentencias *Schumacker* y *Wielockx*), considera que la compatibilidad de dicha norma con los principios comunitarios debe examinarse atendiendo a los tres siguientes factores: a) la existencia de diferencias de trato que originan obstáculos o restricciones contrarias al Tratado de Roma; b) la comparabilidad de la situación del residente y el no residente, y c) la existencia o no de una justificación de la discriminación. A pesar de las limitaciones inherentes a un análisis abstracto como el que lleva a cabo este autor, sus conclusiones son terminantes: la regulación española en materia de subcapitaliza-

⁹ CALDERÓN CARRERO, op. cit., págs. 29 y 43.

¹⁰ Ibidem, págs. 28, 43 y 52 (nota 152).

¹¹ Cfr. CALDERÓN CARRERO, op. cit., págs. 44 y ss.

¹² Op. cit., pág. 51..

ción "resulta incompatible con el ordenamiento comunitario al contravenir ... el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad. La consecuencia jurídica de esta vulneración del acervo comunitario radica en la inaplicación de la misma frente a los contribuyentes comunitarios amparados por este derecho, así como la posterior erradicación de nuestro ordenamiento jurídico de los aspectos antijurídicos de esta normativa"¹³. Es importante su observación de que en virtud de la prohibición comunitaria de discriminación la norma sobre subcapitalización sería inaplicable, cuando se trate de un residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, aun cuando el CDI con dicho Estado no recoja ese principio¹⁴.

C) Es oportuno recordar aquí simplemente la vigencia del Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. La finalidad de este Convenio es la eliminación de la doble imposición originada por ajustes basados en el principio *arm's length* llevados a cabo por un Estado. La subcapitalización entra, por tanto, plenamente en el ámbito objetivo de aplicación de esta norma. A fin de lograr esa finalidad, las medidas que prevé el Convenio consisten, en brevísima síntesis, en entablar primero un procedimiento amistoso entre los dos Estados implicados. En el caso de que mediante este procedimiento no se llegue a un acuerdo, la cuestión se somete al arbitraje de una comisión consultiva mixta, compuesta por representantes de ambos Estados y personalidades independientes, que emitirá un dictamen en el plazo de seis meses, que vincula a dichos Estados, salvo que éstos logren un acuerdo en el plazo de otros seis meses. Este procedimiento no sustituye sino que complementa el procedimiento amistoso previsto en los CDI, que es el cauce natural para solucionar los problemas a que puede dar lugar la aplicación de la norma en materia de subcapitalización¹⁵.

6. CONCLUSIÓN.

La conclusión a la que se llega después de examinar los impedimentos que se oponen a la aplicación de la norma española contra la subcapitalización es que, en su estado actual, dicha aplicación tiene un ámbito sumamente reducido. Según la opinión generalizada de la doctrina, los obstáculos derivados de la existencia de un CDI no quedaron suprimidos por la posibilidad de un acuerdo de fijación de un coeficiente alternativo introducida por la versión más reciente de la norma. Para ello sería necesario admitir la prueba en contra de los resultados de la aplicación del coeficiente legal. La resistencia del legislador a hacerlo no es fácil de entender, aunque se puede conjeturar que es debida al temor de la Administración a verse envuelta en intrincados litigios, que posiblemente sea un rasgo característico de su psicología colectiva como organización.

¹³ Op. cit., pág. 58. Estas conclusiones son aceptadas por VILLAR EZCURRA, op. cit., págs. 202 y ss.

¹⁴ Op. y loc. cit., nota 166.

¹⁵ Cfr. CALDERÓN CARRERO, op. cit., págs. 30 y ss.

E S T U D I O S

Por otra parte, las dificultades que se oponen a la medida contra la subcapitalización fundadas en el principio de no discriminación, tanto en el plano de los CDI como en el del Derecho comunitario se eliminarían de raíz simplemente extendiendo la aplicación de tal medida a los supuestos de vinculación entre personas o entidades residentes. Tampoco es evidente la razón por la que dicha medida no se aplica con carácter general.

Hasta el presente no existen experiencias conocidas en la aplicación de esta norma, fuera de algunas consultas que se refieren a detalles técnicos. Habrá que esperar, por tanto, a que las cuestiones de principio que suscita lleguen a las instancias competentes tanto en el ámbito interno como en el comunitario.



Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN PARA DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA Y SUS CONSECUENCIAS EN EL ÁMBITO PENAL.

Salvador Ramírez Gómez

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

La falta de concordancia existente entre el plazo de prescripción administrativa, cuatro años, y el de la prescripción penal, cinco¹, como consecuencia de la modificación efectuada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes², ha abierto el debate sobre las consecuencias que, en relación con un futuro proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, puede tener el hecho de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Ciertamente éste es un caso que difícilmente puede plantearse en los procesos penales iniciados como consecuencia de la remisión del expediente por la Inspección de los Tributos³, y ello porque, como observa FALCÓN Y TELLA, "los efectos de la prescripción [...]"

¹ Según establece el artículo 64 a) de la LGT, prescribirá a los cuatro años "el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación". Asimismo, de acuerdo con los artículos 131 y 132 del CP la acción para perseguir el delito de defraudación tributaria prescribe a los cinco años, y en caso de delito contable a los tres, contados desde el día en que se cometió la infracción punible.

² Esta falta de coordinación entre la prescripción administrativa y la penal actualmente existente podría verse agravada si llegara a aprobarse la proposición de ley presentada por el Grupo Parlamentario Mixto, el 15 de julio de 1999, sobre ampliación a diez años del plazo para la prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública.

³ La obligación de paralizar el procedimiento y remitir las actuaciones a la jurisdicción penal, como expresión del principio *non bis in idem* en el ámbito tributario, aparece recogida en el artículo 77,6 de la LGT, según el cual "En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal".

E S T U D I O S

alcanzan a las potestades administrativas de comprobación e investigación, lo que normalmente impedirá el descubrimiento del delito"⁴. Pero, incluso en tales casos, cabe preguntarse sobre la actuación que deberían seguir los órganos administrativos cuando reciban una denuncia de un particular en relación con hechos o situaciones que conozcan y puedan ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública (art. 103 LGT). ¿Deberán en tal caso archivar sin más trámite la misma al referirse a periodos ya prescritos administrativamente. O están obligados a remitirla inmediatamente al Ministerio Fiscal o al Juez de Instrucción, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrm.⁵ En nuestra opinión, y puesto que, como exponemos a continuación, a nuestro juicio, cometido un delito contra la Hacienda Pública éste deber ser penalmente perseguido mientras no haya prescrito -aunque se haya producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria-, en la hipótesis descrita, la Inspección de los Tributos, salvo que los hechos contenidos en la denuncia sean totalmente irrelevantes desde el punto de vista penal, deberá remitir la denuncia recibida a los órganos jurisdiccionales competentes para que decidan sobre su inadmisibilidad o sobre la incoación del sumario correspondiente⁶. El hecho

⁴ En AA.VV., Cuestiones tributarias prácticas, 2ª ed., LA LEY, Madrid, 1990, pág. 964.

⁵ De acuerdo con dicho artículo "Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratare de un delito flagrante". PEÑA GARBÍN, J.M., se muestra partidario de que "si la Inspección ya conoce hechos de los que pudieran derivarse algún delito fiscal aunque hayan transcurrido 4 años tendrá que ponerlos en conocimiento de la autoridad judicial para que, en su caso, inicien las actuaciones que interrumpan la prescripción penal"; *Los efectos del Estatuto del contribuyente sobre la Inspección de los Tributos*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN, 182 (1998), pág. 89.

⁶ En relación con la valoración de las denuncias presentadas a efectos de decidir sobre su admisibilidad, puede ser ilustrativa la interpretación que la doctrina procesalista hace de la previsión del artículo 785 bis LECrm, facultando al Fiscal para ordenar el archivo de las actuaciones practicadas, de oficio o mediante denuncia, cuando el hecho no revista los caracteres de delito, que es interpretado en el sentido restrictivo de que sólo procede por falta de tipicidad del hecho (GIMENO SENDRA, V., MORENO CATENA, V., CORTÉS DOMÍNGUEZ, V., Derecho procesal penal, cit., pág. 776). En los demás casos, como advierte TORRES ROSELL, cualquier duda ha de resolverse en favor de la incoación del proceso, por imperativo del principio *in dubio pro societate* y por el respeto a los intereses jurídicos que intenta tutelar el Derecho y los procesos penales, no estando justificada siquiera la desestimación inicial de la denuncia por parte del Ministerio Fiscal o, incluso, por el Juez, apoyándose únicamente en los resultados de la instrucción, pues ello supone un pronunciamiento sobre el fondo que presupone la declaración de la existencia del hecho como típico, su imputación a una determinada persona y la concurrencia de causas de justificación que eliminen la antijuricidad de la acción y, por tanto, la inexistencia del *ius puniendi* del Estado; la jurisdiccionalidad de esta decisión exige que "la denuncia recibida por quien no detenta potestad jurisdiccional sea remitida, incondicionalmente, a la autoridad judicial y que sea ésta quien se pronuncie sobre su inadmisión o sobre la incoación del sumario (La denuncia en el proceso penal, cit., págs. 37-38). Tanto la admisión como el enjuiciamiento que supone concluir sobre el carácter no delictivo de los hechos, constituyen pronunciamientos jurisdiccionales; de ahí que, permitir que los realice el Ministerio Fiscal "no siendo un órgano jurisdiccional, sino administrativo, supondría -en palabras de GIMENO SENDRA- una grave quiebra a los principios de 'independencia judicial' (...), 'exclusividad de la jurisdicción' (...) y 'juez legal' (...); significaría encomendarle actividades estrictamente jurisdiccionales como son la adopción de resoluciones que pueden limitar el libre ejercicio de los derechos fundamentales para los que la Jurisdicción ha de tener no sólo la última palabra, sino también la primera" (*El Ministerio Fiscal y la Constitución: su naturaleza jurídica*, en Comentarios a la legislación penal, I, Derecho Penal y Constitución, Madrid, 1982, pág. 335). Pues bien, si incluso los órganos jurisdiccionales o colaboradores de éstos tienen restringida en los términos expuestos la posibilidad de inadmitir las denuncias recibidas, con mayor razón habrá que aplicar tales criterios a órganos administrativos que estando obligados a poner en conocimiento de la jurisdicción penal los hechos de los que tengan conocimiento que puedan ser constitutivos de delito, no intervienen como impulsores del desarrollo del proceso.

de que la prescripción tributaria afecte a las potestades administrativas de comprobación e investigación no debe ser obstáculo para que pueda desarrollarse, en su caso, el proceso penal correspondiente pues, en tales casos, nos encontraremos ante la instrucción judicial de un sumario en la que la actuación de la Inspección de los Tributos no deriva del ejercicio de su función propia, sino que se incardina en el marco de la institución del auxilio jurisdiccional, consagrada con rango constitucional en el art. 118 CE, y recogida expresamente en el art. 17.1 LOPJ⁷, y de forma particular en el artículo 66.4 del RGIT. Actúa, pues, como colaboradora del órgano judicial, rigiéndose en sus actuaciones por las normas de Derecho procesal penal, actuaciones que tendrán lugar dentro del sumario y del juicio oral.

Ahora bien, como ya sabemos, la configuración de los delitos contra la Hacienda Pública como delitos de carácter público, tras la reforma operada en 1985, permite que el proceso penal se inicie por otras vías: de oficio, mediante querrela o denuncia de un particular. Es en tales casos cuando se puede plantear con mayor frecuencia el problema descrito: la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, sin que haya prescrito el delito y la posibilidad o no de iniciar un proceso penal en tales circunstancias.

Los autores que con mayor profundidad se han ocupado de analizar este problema, con distintos argumentos, coinciden en afirmar que la prescripción de la obligación tributaria extingue la responsabilidad criminal o determina la falta de realización del tipo delictivo⁸. Así, FALCÓN Y TELLA, tras advertir que con una interpretación literal de las normas sobre la prescripción cabría todavía la apertura de un proceso penal, se inclina por la solución contraria, utilizando como argumento fundamental, "la equiparación de la prescripción de la obligación tributaria al pago espontáneo fuera de plazo, que, según el art. 61.2 de la LGT, excluye las sanciones exigibles por las infracciones cometidas, y por tanto también la responsabilidad criminal"⁹. Recientemente, algunos penalistas se han pronunciado en parecidos términos sobre la base de equiparar la prescripción de la obligación tributaria al pago espontáneo fuera de plazo, por lo que, en su

⁷ De acuerdo con este artículo "todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar, en la forma que la ley establezca, la colaboración requerida por los jueces y Tribunales en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto".

⁸ Aunque menos argumentadas, podemos encontrar opiniones favorables a la posibilidad de ejercer la acción penal una vez prescrita la acción administrativa; así se han manifestado DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ARANZADI, Pamplona, 1998, pág. 180; y PEÑA GARBÍN, J.M., *Los efectos del Estatuto del contribuyente sobre la Inspección de los Tributos*, cit., pág. 89. Este último advierte, no obstante, que "a nadie se le escapan los problemas prácticos que se añaden a los actuales. Entre otras razones porque para apreciar 'indicios' de delito fiscal habrá al menos que 'estimar' las cuotas defraudadas... O porque después se pretenda la nulidad de las pruebas obtenidas por la Inspección pasados los 4 años. O por la dificultad de obtener pruebas de terceros que siempre podrán invocar que no las conservan si sus propias obligaciones estuvieran prescritas".

⁹ Cfr., *Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1990, pág. 68.

E S T U D I O S

opinión, "la prescripción del derecho de determinar la deuda con la consiguiente extinción de la obligación tributaria supondría una automática regularización de la situación tributaria del contribuyente", lo que les lleva a considerar realizado el tenor literal del artículo 305.4 del C.P., y consecuentemente la aplicación de la excusa absolutoria en él contemplada.¹⁰

Desde otra perspectiva, PÉREZ ROYO ha sostenido también que "el transcurso del plazo de prescripción, al extinguir la deuda, determina que, desde el punto de vista de la aplicación del tipo delictivo de la defraudación tributaria, haya que considerar como inexistente la lesión de la recaudación tributaria que constituye el bien jurídico protegido por ese delito. Es cierto que, en su momento, se dejó de ingresar una deuda tributaria pero esa misma deuda ha sido declarada inexistente por el transcurso del período de prescripción, por lo que carece de objeto el ejercicio de la acción penal respecto de una deuda cuyo pago el propio ordenamiento jurídico considera inadmisibile"¹¹.

También el profesor FERREIRO se ha mostrado decididamente partidario de la inexistencia de responsabilidad criminal una vez prescrita la obligación tributaria y ello no sólo porque ésta, en su opinión, implica una exclusión del tipo, como consecuencia de la extinción de la deuda, sino porque, además, la prescripción actúa como una causa de justificación que hace imposible ya la persecución del delito, determinando, asimismo, la falta de culpabilidad, pues transcurrido el plazo de prescripción no es exigible una conducta distinta tendente al pago de la deuda¹².

La falta de realización del tipo penal como consecuencia de la extinción de la deuda tributaria por prescripción es el argumento utilizado por SOLA RECHE y CLAVIJO HERNÁNDEZ para concluir que prescrita la obligación tributaria no podrá sustentarse la existencia de un delito fiscal¹³; así como el propio FALCÓN Y TELLA, anteriormente citado, quien considera que "la extinción de la obligación tributaria (que no puede confundirse con la extinción de la responsabilidad penal) forma parte del tipo, en el sentido de que éste exige la defraudación de una cuota debida y subsistente (no prescrita) en el momento de iniciarse la acción penal"¹⁴.

¹⁰ Cfr., SILVA SÁNCHEZ, J.M., MOLINS AMAT, P., y MELERO MERINO, F.J., *El delito fiscal ante el "estatuto del contribuyente"*, RTT, 44 (1999), págs. 82-83.

¹¹ *La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones de la normativa tributaria*, RTT, 43 (1998), pág. 87.

¹² *Delito fiscal y prescripción tributaria*, RTT, 43 (1998), págs. 68-73.

¹³ *Delito fiscal y prescripción tributaria*, TRIBUNA FISCAL, 101 (1999), págs. 79 y ss.

¹⁴ QUINCENA FISCAL, 10 (1999), pág. 8, véase también, del mismo autor, *Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria*, QUINCENA FISCAL, 19 (1998)..

Dada la autoridad de las opiniones doctrinales citadas, todas coincidentes en su conclusión, puede parecer osado tratar de mantener una tesis discrepante al respecto. Pero, partiendo del respeto que las mismas nos merecen, en nuestra opinión, la pregunta inicialmente planteada, debe tener una respuesta distinta.

Así, la configuración por vía interpretativa de la prescripción de la obligación tributaria como una "excusa absolutoria" basada en la inexigibilidad de la deuda tributaria provocada por dicha prescripción, en la línea de lo previsto por el actual artículo 305 del Código Penal, encuentra como principal obstáculo la falta de previsión expresa en dicho Código de una regla de tal trascendencia para la aplicación de la pena. No en vano, hasta que el nuevo Código Penal no contempló expresamente la exención de responsabilidad en los casos de extinción de la deuda por cumplimiento espontáneo fuera de plazo, los intentos de extender al ámbito penal lo dispuesto en el artículo 61.2 de la LGT encontraron importantes reacciones en contra, tanto por la doctrina penal¹⁵ como por la jurisprudencia¹⁶, que, en un sector importante se pronunció a favor de considerar dicha conducta, a lo sumo, como una atenuante de la responsabilidad penal, pero no como una eximente.

Pero es que, además, en nuestra opinión, la regularización de la situación tributaria a que se refiere el artículo 305.4 del C.P. exige, como mínimo, la realización por parte del contribuyente, de forma espontánea, de la declaración correspondiente, es decir, ésta sólo puede ser consecuencia de una actuación del propio contribuyente. No compartimos, pues, la opinión de SILVA SÁNCHEZ, MOLINS AMAT y MELERO MERINO cuando afirman que la regularización puede proceder también de la Administración, mediante la liquidación definitiva o por el simple transcurso del tiempo¹⁷; y ello porque

¹⁵ Cfr., MORALES PRAT, F., *Comentarios al nuevo Código Penal*, ARANZADI, Pamplona, 1996, pág. 1390, quien escribe que "la configuración de una regla tan trascendente en el delito fiscal como la excusa absolutoria por pago voluntario fuera de plazo, no podía quedar al albur de construcciones interpretativas controvertidas. El silencio del artículo 349 ACP y del propio artículo 61.2 LGT (sobre los efectos proyectables al ámbito jurídico-penal), era tomado por la doctrina mayoritaria como un signo inequívoco de la inexistencia de tal excusa absolutoria"

¹⁶ La sentencia de la Sala Segunda de lo Penal de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 1993, mantuvo que "no cabe la exoneración de responsabilidad penal que estima el Juzgado por vía de aplicación de una especie de excusa absolutoria extralegal amparada en lo que constituye una aplicación confusa e inadecuada de principios constitucionales de Derecho penal y en concreto los de exclusiva protección de bienes jurídicos, proporcionalidad e intervención mínima que de generalizarse llevaría a la impunidad de prácticamente todas las conductas que hasta ahora se consideran penalmente relevantes, sobre todo en lo que se refiere a determinados tipos de delitos. De ninguna manera puede aceptarse que la reparación de los efectos del delito o la retractación del sujeto delincuente después de cometer el delito implique el que el bien jurídico protegido ha dejado de ser atacado y por ello desaparece la antijuricidad de la conducta". La misma doctrina se reiteró en la sentencia de 17 de enero de 1994; no obstante, hay que dejar constancia de que el Tribunal Supremo se ha manifestado a favor de la aplicación analógica del artículo 61.2 de la LGT, recordando "que la excusa contenida en dicha Ley es también legal, no extralegal, excusa que [...] se apoya en la idea de una reparación que hace disminuir la trascendencia del hecho y, además, está contenida en ambos supuestos en normas de evidente fondo jurídico-penal" [STS de 28 de octubre de 1997 (Ar. 7843)].

¹⁷ *El delito fiscal ante el "estatuto del contribuyente"*, cit., pág. 82.

E S T U D I O S

el concepto de "regularización tributaria" es un concepto cuya significación debe obtenerse de la normativa tributaria, en concreto del artículo 61.3 de la LGT, en el que, con toda claridad, se exige una conducta positiva del contribuyente, consistente en la presentación espontánea de las declaraciones o autoliquidaciones.

El fundamento de la excusa absolutoria como consecuencia de la regularización mediante la extinción de la deuda tributaria por el cumplimiento espontáneo extemporáneo de la obligación, no permite, en nuestra opinión, aplicar la misma solución a los casos de prescripción de la obligación tributaria¹⁸. En efecto, la extinción de la obligación en el primer caso, lleva implícita la reparación del daño causado a la Hacienda Pública mediante el ingreso de la cuota más el recargo correspondiente. Como afirma MORALES PRAT, con ello se trata "de dotar al sistema punitivo de 'válvulas de escape' en materia de delitos contra la Hacienda Pública, armónicas con los intereses tutelados, por medio de una fórmula de equilibrio que intenta satisfacer tanto las necesidades recaudatorias de la Administración tributaria (se alienta la regularización voluntaria ofreciendo ahora efectos de exención de responsabilidad penal más allá de los puros efectos tributarios que para aquélla prevé el art. 61 LGT por medio de declaraciones complementarias) como la evitación de que el Derecho Penal se convierta en puro instrumento de recaudación fiscal"¹⁹. La autodenuncia y reparación en la que se ha fundamentado la exención de responsabilidad penal en tales casos, se muestran ajenas, sin embargo, a la imposibilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria por el transcurso del plazo de prescripción, que, en cambio, encuentra su fundamento constitucional "en el principio de seguridad jurídica consagrado de manera expresa en el artículo 9.3 CE, puesto que en la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento en las relaciones jurídicas" (STC 157/1990, de 18 de octubre). El que, por motivos de seguridad jurídica, se regulen por el ordenamiento plazos de prescripción, transcurridos los cuales no podrá ya el titular del derecho pretender su ejercicio, lo que equivale a la declaración de la inexistencia de todo daño exigible o reclamable, no ha de entenderse, en nuestra opinión, en el sentido de que ello equivale a "la reparación del perjuicio económico ocasionado por la omisión de ingreso", por mucho que como consecuencia de la prescripción, no pueda ya pretenderse el cobro de la deuda. Precisamente, lo que provoca la prescripción es la imposibilidad de exigir la reparación el daño producido con la elusión del tributo.

Tampoco compartimos la tesis del profesor PÉREZ ROYO, cuando afirma que "el transcurso del plazo de prescripción, al extinguir la deuda, determina que, desde el punto de vista de la aplicación del tipo delictivo de la defraudación tributaria, haya que con-

¹⁸ Los profesores SOLA RECHE, E y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., también consideran incorrecta esta equiparación de la prescripción tributaria a una excusa absolutoria, *Delito fiscal y prescripción tributaria*, cit., pág. 82.

¹⁹ *Comentarios al nuevo Código Penal*, cit., pág. 1396.

siderar como inexistente la lesión de la recaudación tributaria que constituye el bien jurídico protegido por ese delito". Y ello porque, con independencia de la postura que se adopte sobre los efectos extintivos de la prescripción²⁰, lo cierto es que dicha lesión se produjo en el momento de la consumación del delito como consecuencia del incumplimiento de una obligación legal, la de declarar e ingresar la cuota correspondiente. Aceptar que la extinción de la deuda como consecuencia de la prescripción implica la ausencia de los elementos del tipo de lo injusto penal, como sostienen también SOLA RECHE y CLAVIJO HERNÁNDEZ, o, en palabras de FALCÓN Y TELLA, que el tipo penal exige la defraudación de una cuota debida y subsistente en el momento de iniciarse la acción penal; obligaría a sostener la misma tesis en todos los casos de extinción de la deuda, incluídos aquéllos en los que ésta se produce por el ingreso espontáneo realizado fuera de plazo, y la prueba evidente de que así no lo ha considerado el legislador es, precisamente, el que ha configurado dicha hipótesis como una excusa absolutoria, lo que implica la previa aceptación de que el tipo penal se ha realizado, pues de lo contrario carecería de sentido, por innecesaria, dicha regulación.

Por otro lado, el planteamiento según el cual la prescripción de la obligación tributaria despliega sus efectos sobre el tipo penal, sólo puede sostenerse, en nuestra opinión, desde una perspectiva concreta del bien jurídico protegido por el delito, aquélla que lo identifica con un interés de la propia Administración Tributaria, que permitiría considerar la conducta del acreedor de la prestación como la desaparición del interés recaudatorio de la Administración, y, en consecuencia, desaparecido éste dejaría de realizarse el tipo penal que trata de protegerlo.

En esta línea cabría incluir el reciente Auto del Juzgado de Instrucción núm. 22 de Barcelona, de 2 de enero de 1999 [reproducido en QUINCENA FISCAL, 10 (1999)], en el cual se declara que "la relación entre el artículo 305 del CP y el 24 de

²⁰ Contrario a considerar la extinción de la obligación tributaria como un efecto de la prescripción se ha manifestado, FALCÓN Y TELLA, R., Cfr., *Prescripción de tributos y sanciones*, cit., pág. 203, quien ha sostenido que únicamente se produce un debilitamiento de la obligación, en el sentido de que la Administración no puede ya ejercer sus potestades de comprobación y liquidación dirigidas a exigir la deuda, siendo precisamente la ausencia de una eficacia propiamente extintiva en la prescripción lo que explica que tradicionalmente se haya admitido la posibilidad del sujeto pasivo de renunciar a la prescripción ganada. En el mismo sentido, CORRAL GUERRERO, L., afirma que la tesis de la subsistencia de la obligación tributaria prescrita es "más realista y más lógica, ya que evita conceptualismos vacíos de sentido que dejan problemas sin resolver (como la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada), y produce la resolución de éstos y una explicación más completa de la praxis"; Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, tomo I, EDESA, Madrid, 1982, pág. 558. En parecidos términos, vid., ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1979, pág. 615; y ROSSY, H., Instituciones de Derecho Financiero, Barcelona, 1959, pág. 541. No obstante, también podemos encontrar autores que, amparándose en la obligatoria aplicación de oficio de la prescripción (art. 67 LGT) sostienen su efecto extintivo de la obligación tributaria, Cfr., VEGA HERRERO, M., La prescripción de la obligación tributaria, LEX NOVA, Valladolid, 1990, pág. 98, FERREIRO LAPATZA, J.J., *Delito fiscal y prescripción tributaria*, cit., pág. 68; PÉREZ ROYO, F., *La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones de la normativa tributaria*, cit., pág. 87.

E S T U D I O S

la Ley 1/1998 lleva a cuestionarse que si la Administración tributaria, que regenta los intereses de la Hacienda Pública, a partir del cuarto año no tiene interés en determinar la deuda tributaria y proceder a su exacción, cómo puede decirse que no obstante ese abandono, el delito fiscal debe seguir castigándose hasta el quinto año. No existe ya, a partir del cuarto año, un bien jurídico a proteger, no existe ya la posibilidad de exención de punibilidad, porque el acreedor renuncia al cobro de la deuda", para concluir que el acortamiento del plazo de prescripción afecta al tipo penal "al relacionar el Derecho penal y el Derecho tributario en la complejidad del ordenamiento jurídico, si el interés para el primero se estima renunciado a los cuatro años, no es coherente sostener, de acuerdo con el principio garantizador y de intervención mínima, que el injusto típico, en su estructura valorativo-material, se mantiene hasta el quinto año. No es suficiente con la afirmación del tipo penal 'per se', ello limita su alcance al primer nivel de valoración, hace falta un segundo nivel, en atención al sentido del injusto en la unidad compleja del ordenamiento jurídico, lo cual quiebra en el presente caso".

De los párrafos transcritos, junto con la apelación que en otros se hace a que "una conducta típica no lo sea más que en una aceptación formal del tipo, de tal suerte que se desvanezca si de un análisis más detenido, profundizando en las claves valorativas del injusto, adecuación social e interpretación sociológica, vinculando el Derecho penal a la totalidad del ordenamiento jurídico y a la realidad social, de tal manera que la tolerancia social que lleva al legislador a modificar el área normativa de integración significaría la desconexión del injusto típico de la 'ultima ratio' que lo justifica" con lo que "la exigencia preventiva derivada del fin de la pena devendría afectada, desde el momento en que se admite una derecho penal teleológico, ha de concluirse que los fines específicos del Derecho penal han de ser tenidos en cuenta en todas las categorías del delito"; pues bien, como decíamos, de tales consideraciones se aprecian fácilmente los improbables esfuerzos argumentativos que tratan de realizarse para justificar el sentido del fallo.

En cambio, como sostienen SILVA SÁNCHEZ, MOLINS AMAT y MELERO MERINO, "la desvinculación del tipo delictivo de dichos intereses -los de la propia Administración tributaria- y su conexión con un concepto más abstracto de Hacienda Pública, como idea funcional orientada al cumplimiento de fines colectivos, llevaría seguramente a conclusiones distintas"²¹. Y, efectivamente, a esas conclusiones debería llegarse, en nuestra opinión, pues la relevancia que tales intereses colectivos alcanza en el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria es algo que ha sido destacado

²¹ *El delito fiscal ante el "estatuto del contribuyente"*, cit., pág. 82.

por la doctrina²² y la jurisprudencia constitucional²³ o del Tribunal Supremo²⁴.

También discrepamos de la opinión del profesor FERREIRO, cuando afirma que la prescripción de la deuda tributaria determina la falta de culpabilidad por no ser jurídicamente exigible una conducta distinta tendente al pago de la deuda a partir de ese momento. En nuestra opinión la exigencia o no de una determinada conducta debe ir referida al momento de la consumación del delito y no al período que se inicia con la prescripción; y no creemos aceptable que una conducta que, en el momento de realizarse, sea calificada como dolosa pueda a posteriori perder dicha calificación porque a partir de un determinado momento el sujeto no pueda reparar voluntariamente el daño ya causado.

Por último, los autores que defienden la inexistencia de delito o la exención de responsabilidad criminal una vez producida la prescripción tributaria alegan en favor de sus tesis los resultados absurdos y los efectos perturbadores desde el punto de vista de la coherencia del ordenamiento jurídico a que conduciría la postura contraria, señalando como ejemplo de ello el que de admitirse la responsabilidad penal una vez producida la prescripción tributaria, se haría inoperante por la vía de la responsabilidad ci-

²² ZORNOZA PÉREZ escribe a este respecto que aunque en un principio pueda parecer que "se tutela un interés de la Administración, en cuanto sujeto activo de la relación jurídica, lo cierto es que su posición no es objeto de tutela porque en sí misma sea merecedora de protección alguna, esto es, para garantizarle las prestaciones necesarias para su funcionamiento, sino como concepto que existe en función de la protección de intereses generales"; El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador), CIVITAS, Madrid, 1992, pág. 39. SIMÓN ACOSTA, buscando, asimismo, anclaje en valores constitucionales, entiende que "no basta con calificar el delito de defraudación tributaria como un delito patrimonial. El bien jurídico abstracto protegido por el artículo 305 del CP es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario (...) la justa contribución al sostenimiento de las cargas públicas es un bien en sí mismo, protegible por el derecho, y a este bien trata de servir el Código Penal cuando castiga la insolidaridad de quien defrauda a la Hacienda Pública"; El Delito de Defraudación Tributaria, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, 8, ARANZADI, Pamplona, 1998, pág. 24.

²³ Cfr., sentencia 76/1990, de 26 de abril y 50/1995, de 23 de febrero.

²⁴ Cfr., STS de 27 de diciembre de 1990 que declara al respecto: "Desde el punto de vista de lo que puede denominarse filosofía del sistema penal, el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, (...) está íntimamente relacionado con los artículos 1.1 de la Constitución que proclama a la Justicia como valor fundamental del Ordenamiento Jurídico, y el 31 de la misma le fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho, al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad". Más recientemente, la STS de 2 de mayo de 1997 (Ar. 908), recurre nuevamente a valores anclados en la Constitución para caracterizar el delito contra la Hacienda Pública, porque "el bien jurídico protegido es el orden económico, en íntima conexión con la función que los tributos han de desempeñar en un Estado Democrático y de Derecho, en que los ciudadanos y en atención a un más amplio orden social, han de contribuir económicamente de acuerdo con sus respectivas posibilidades, a la atención de las cargas sociales del Estado, que como el nuestro además asume una función de tal índole, al definirse constitucionalmente como Social (arts. 1.1 y 31 CE)".

E S T U D I O S

vil la prescripción ganada respecto de la obligación tributaria²⁵.

Es, pues, la posible exigencia en el proceso penal de la responsabilidad civil derivada del delito la cuestión que debe ser objeto de análisis. La respuesta a dicha pregunta, en nuestra opinión, vendrá condicionada por la posición que se adopte sobre los efectos de la prescripción en relación con la deuda tributaria, pues si se acepta que aquélla extingue ésta, ciertamente, la coherencia del ordenamiento jurídico parece rechazar la posibilidad de que como consecuencia de un proceso penal por delito se obligue a indemnizar la Hacienda Pública mediante el pago de una deuda que el ordenamiento tributario ha declarado extinguida. Pero a lo que debe llevarnos dicho planteamiento no es a la imposibilidad de exigir la responsabilidad penal por el delito cometido sino a la inexistencia de responsabilidad civil, porque lo que sí tendrá efectos en el desarrollo del proceso penal es precisamente eso, la prescripción de la obligación tributaria, es decir, la imposibilidad de exigir su cumplimiento, y consecuentemente de reparar el daño producido, lo que debe llevar, en su caso, a la declaración de la ausencia de responsabilidad civil, situación ésta perfectamente compatible con nuestro ordenamiento que no anuda, necesariamente, a la comisión de un delito el nacimiento de la acción civil de reparación (vid., art. 100 de la LECrm.).

Ahora bien, como ya hemos apuntado las opiniones sobre los efectos extintivos de la prescripción distan mucho de ser unánimes en la doctrina y en la jurisprudencia (vid. notas 20 y 30), parte de la cual mantiene que aquéllos se limitan a impedir que la Administración pueda ejercer sus potestades de comprobación y liquidación dirigidas a exigir la deuda. No en vano el tenor literal del artículo 64 de la LGT lo que establece es la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Se trata, pues, de una norma dirigida a limitar las facultades administrativas de comprobación y liquidación, y, por tanto, carente de efectos respecto del proceso penal para cuyo desarrollo no es preciso la práctica de liquidación administrativa alguna, pues, como reiteradamente han venido sosteniendo los Tribunales la determinación de la cuota defraudada, que constituye un elemento del tipo penal, es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, no pudiéndose hablar de "cuestión prejudicial administrativa" que atribuya a la Administración la competencia para fijar la cuota defraudada, que corresponde al Tribunal juzgador, de acuerdo con la valoración de la prueba practicada en el Juicio oral, de conformidad con lo establecido en el artículo 741 de la LECrm²⁶. Esa misma jurisprudencia añade que "La cuantía de la

²⁵ Cfr., FALCÓN Y TELLA, R., *Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 68.

²⁶ Así lo ha venido entendiendo el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones; vid. sentencias de 27 de diciembre de 1990 (Ar. 5209), 30 de enero de 1991 (Ar. 469), 9 de febrero de 1991 (Ar. 5210), 5 de noviembre de 1991 (Ar. 7948), 3 de diciembre de 1991 (Ar. 8964), 24 de febrero de 1993 (Ar. 1530) y 25 de febrero de 1998 (Ar. 1193).

defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijado dentro del proceso [...], es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19 y 101 -actualmente el 116- y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal [...] provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título -judicial- para hacer efectiva la deuda tributaria"²⁷. La exigencia de responsabilidad civil se configura, pues, como un procedimiento judicial y no administrativo, no siendo preciso la práctica de liquidación administrativa alguna para el cobro de la indemnización fijada por los Tribunales²⁸. No es, un acto administrativo el que posibilitará el cobro de la deuda, sino un título judicial, la propia sentencia condenatoria, para cuya ejecución deberá seguirse los trámites previstos en la LECrm. para la ejecución de sentencias, que como el artículo 117.3 de la CE establece, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las Leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan.

Tampoco creemos que la tesis a favor de la posibilidad de perseguir el delito incluso cuando haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria suponga, como afirma FERREIRO, que aquél que ha visto prescribir su obligación sea de peor condición que aquél cuya obligación no ha prescrito, debido a que el primero no podrá pagar la deuda una vez ganada la prescripción, por lo que no podrá beneficiarse de la excusa absolutoria prevista en el artículo 305 del Código Penal²⁹. Dicha consideración parte, nuevamente, de la hipótesis que atribuye a la prescripción una eficacia extintiva de la deuda tributaria y de la imposibilidad de renuncia a la prescripción ganada. Como hemos visto anteriormente, el efecto extintivo de la deuda que se anuda a la prescripción de la obligación no es una opinión unánime en la doctrina, como tampoco lo es el que nuestro ordenamiento impida en todo caso la renuncia a la misma³⁰. Como escribe FALCÓN Y TELLA, "una cosa es que la pres-

²⁷ STS de 3 de diciembre de 1991 (Ar. 8964).

²⁸ Cfr., BAJO FERNÁNDEZ y SUÁREZ GONZÁLEZ, *Manual de Derecho Penal (Parte Especial). Delitos patrimoniales y económicos*, CENTRO DE ESTUDIOS RAMÓN ARECES, Madrid, 1993, pág. 605; SUÁREZ GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA, *Delito fiscal y Constitución*, CUADERNOS DE POLÍTICA CRIMINAL, 45 (1991), pág. 762, y MARTÍNEZ LAFUENTE, *Procedimiento de gestión tributaria y delito fiscal*, CISS COMUNICACIÓN, 53 (1987), pág. 38.

²⁹ Cfr., *Delito fiscal y prescripción tributaria*, cit., pág. 70.

³⁰ MARTÍNEZ GINER, J.L. reconduce las distintas posturas doctrinales a dos; "aquella que considera que la prescripción es un modo automático de extinción de la obligación tributaria, rechazando la renuncia a la prescripción (tesis de la extinción), y aquella postura que no configura la prescripción como ese modo automático de extinción de la obligación, admitiendo, por lo tanto, la renuncia a la prescripción (tesis de la subsistencia de la obligación)", *La aplicación de oficio de la prescripción: efectos sobre la renuncia a la prescripción ganada*, TRIBUNA FISCAL, 92 (1998), pág. 77.

El Tribunal Supremo amparándose en el artículo 1935 del Código Civil, ha venido admitiendo la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada cuando ésta se formula de forma expresa y con conocimiento de la prescripción por el sujeto pasivo y previa advertencia por la Administración, Cfr. sentencias de 19 de junio de 1989 (Ar. 4668), de 18 de diciembre de 1991 (Ar. 9769), 1 de febrero de 1993 (Ar. 556), de 8 de febrero de 1995 (Ar.1007); si bien su doctrina más reciente, en la sentencia de 14 de febrero de 1997 (Ar. 2391), modifica sus anteriores planteamientos para declarar "imposible admitir la renuncia a la prescripción ganada, sea expresa o tácita".

E S T U D I O S

cripción no necesite ser alegada por el sujeto pasivo que se beneficia de ella, y por tanto que la Administración deba abstenerse de liquidar si la deuda ha prescrito [...] deba devolver, incluso de oficio, si por cualquier razón llega a ingresarse una deuda prescrita; o deba apreciar la prescripción, aunque no se alegue, al resolver cualquier eventual recurso frente a una liquidación dictada una vez prescrita la obligación. Y otra cosa muy distinta que el particular no pueda, con perfecto conocimiento de causa, renunciar expresamente a la prescripción ganada, reabriéndose en consecuencia la posibilidad de la Administración de liquidar y recaudar las cantidades que se liquiden o hayan sido autoliquidadas, lo que no dejaría de tener utilidad en ciertos supuestos"³¹. Como el citado autor advierte, no hay razón alguna para negar virtualidad a una voluntad de renuncia, cuando consta claramente, que no contradice principio alguno del orden tributario, e incluso en ciertos casos puede beneficiar al particular; por ejemplo, añadimos nosotros, cuando trate de beneficiarse de la excusa absoluta del artículo 305 del Código Penal.

En nuestra opinión, pues, mantener la exigencia de responsabilidad criminal una vez prescrita la obligación tributaria, no sólo no conduce al absurdo, sino que es la postura contraria la que da lugar a situaciones difícilmente admisibles, ya que podríamos encontrarnos con supuestos en los que habría que sobreseer un procedimiento penal en curso por haber prescrito la obligación después de haberse iniciado el mismo. En efecto, si de acuerdo con el artículo 66 del RGI los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias se interrumpen con la remisión del expediente a la autoridad judicial, podría ocurrir que, en un procedimiento iniciado de oficio o por denuncia pública, antes de que haya transcurrido el plazo de prescripción citado, dicha remisión se produjese una vez transcurrido el mismo, con lo que la obligación tributaria se encontraría prescrita. La exigencia de responsabilidad penal en tales casos se vería condicionada por la diligencia de la Administración en la remisión del expediente citado³². Tal restricción de las potestades jurisdiccionales en el enjuiciamiento de las conductas delictivas no tiene amparo alguno en nuestro ordenamiento jurídico.

Aceptar, pues, que la prescripción tributaria implica necesariamente la extinción de la responsabilidad criminal, equivale, en suma, a vaciar de contenido la atribución en exclusiva a los jueces y tribunales de la competencia para juzgar las conductas delictivas, que se vería obstaculizada por una negligente actuación administrativa en el desarrollo de sus potestades de comprobación e investigación o de colaboración con los

³¹ *Prescripción de tributos y sanciones*, cit., pág. 205.

³² Vid., la Resolución de 23 de junio de 1998, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean las Oficinas de Comunicación con los Juzgados y Tribunales de Justicia en el ámbito de las Delegaciones de la Agencia y se regula su funcionamiento.

órganos judiciales; negligencia que no puede extender sus efectos al ámbito penal, pues, como hemos destacado más atrás, no son los intereses recaudatorios de la Administración los que se tratan de proteger con la tipificación del delito fiscal, sino el interés general en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Aunque, como hemos visto más atrás, el Auto de 2 enero de 1999 del Juzgado de Instrucción núm. 22 de Barcelona, ha considerado que la prescripción de la obligación tributaria implica la desaparición del bien jurídico protegido, y por tanto, del delito, otras resoluciones, como la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 22 de octubre de 1993, han considerado que "El delito se consuma según la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 2.^a, de 9 de febrero de 1991, al vencer el plazo reglamentariamente establecido para la presentación de la declaración y autoliquidación del impuesto, y es esta fecha, la que realmente nos interesa, y la que ha de tomarse como *dies a quo* para iniciar el cómputo de la prescripción del delito a efectos penales, *siendo irrelevante a tal fin, la prescripción de la obligación tributaria en el ámbito administrativo*" (la cursiva es nuestra). En parecidos términos se ha pronunciado la Audiencia Provincial de Alicante, en su sentencia de 2 de febrero de 1991, en la que se condena por delito fiscal a pesar de haberse alegado la prescripción administrativa, argumentando a tal efecto que ésta "es irrelevante a efectos penales, operando sólo en aquella vía, al concurrir en un momento dado los elementos tipificadores del delito fiscal, sin que exista vinculación alguna entre la prescripción administrativa y la penal, regulada en los artículos 112.6.^o, 113 y 114 del Código Penal".

Más recientemente, analizando las consecuencias en el ámbito penal del acortamiento del plazo de prescripción establecido por el artículo 24 de la Ley 1/1998, la Audiencia Provincial de Barcelona, en Sentencia de 18 de marzo de 1999, se ha pronunciado también a favor de la exigencia de responsabilidad penal incluso en los supuestos de prescripción administrativa, pues, a su juicio, la llamada a la ley extrapenal lo es a los solos efectos de la determinación del elemento típico de la cuota tributaria defraudada, sin que exista "una integración del Derecho Penal por el Derecho Tributario, fuera de la determinación de tal elemento y, consumado el delito por la realización de una acción que integra cuantos elementos exige el artículo 349 del Código Penal, comenzará a computar el plazo de prescripción (art. 114 CP) en los exclusivos términos de duración y cómputo establecidos en el mismo, sin que exista remisión alguna en tal sentido a otros cuerpos legales presentes o futuros. El ordenamiento jurídico penal, como sancionador de las conductas que merecen un mayor reproche social, establece los plazos de prescripción que el legislador ha considerado conveniente para la extinción de la responsabilidad derivada de esos ataques, sin que pueda extrapolarse a su consideración, normas de prescripción fijadas para infracciones de otra naturaleza; infracciones cuya previa prescripción es lógica, por haber quebrado la voluntad del Estado de Derecho en menor intensidad que la que comporta un comportamiento penalmente rele-

E S T U D I O S

vante"³³. Ciertamente, los razonamientos expuestos por el Tribunal parecen referirse a la prescripción de las infracciones tributarias y no a la de la obligación tributaria, pero, aunque no se hayan argumentado las consecuencias que esta última sobre la exigencia de responsabilidad penal, lo cierto es que la conclusión a que llega es clara: aún prescrita la obligación tributaria resulta exigible la responsabilidad penal derivada de la comisión del delito.

En definitiva, a nuestro juicio, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria no extingue, la responsabilidad penal derivada de la comisión del delito. Ninguna norma penal condiciona la realización del tipo delictivo al hecho de que la cuota defraudada sea "debida y subsistente" en el momento de ejercerse la acción penal. Los distintos elementos del tipo deberán concurrir en el momento de la consumación del delito y no en el del inicio del proceso penal. Ello resulta, además, coherente con la propia naturaleza aflictiva o represiva, y no reparadora, de las normas sancionadoras. Por ello, incluso si se admitiera, como mantienen los autores anteriormente citados, que la prescripción elimina el perjuicio económico producido, ello no impediría que siguiese existiendo la responsabilidad penal correspondiente, pues con ella, no se trata de reparar dicho perjuicio, objeto, en su caso, de la acción de responsabilidad civil, sino de sancionar una determinada conducta tipificada penalmente.

BIBLIOGRAFÍA.

BAJO FERNÁNDEZ y SUÁREZ GONZÁLEZ, Manual de Derecho Penal (Parte Especial). Delitos patrimoniales y económicos, CENTRO DE ESTUDIOS RAMÓN ARECES, Madrid, 1993.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ARANZADI, Pamplona, 1998.

FALCÓN Y TELLA, R., Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias, IEF, Madrid, 1990.

- *Prescripción de tributos y sanciones*, CIVITAS REDF, 98 (1998).

- *Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria*, QUINCENA FISCAL, 19 (1998).

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Delito fiscal y prescripción tributaria*, RTT, 43 (1998).

³³ Reproducida en ESTUDIOS FINANCIEROS, 196 (1999). También el Auto del Juzgado de Instrucción núm. 3 de Barcelona, de 23 de abril de 1999, aunque con una confusa argumentación, ha declarado que el acortamiento del plazo de prescripción tributaria no afecta a las responsabilidades penales.

Salvador Ramírez Gómez

MARTÍNEZ LAFUENTE, *Procedimiento de gestión tributaria y delito fiscal*, CISS COMUNICACIÓN, 53 (1987)

MORALES PRAT, F., *Comentarios al nuevo Código Penal*, ARANZADI, Pamplona, 1996.

PEÑA GARBÍN, J.M., *Los efectos del Estatuto del contribuyente sobre la Inspección de los Tributos*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN, 182 (1998).

PÉREZ ROYO, F., *La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones de la normativa tributaria*, RTT, 43 (1998).

SILVA SÁNCHEZ, J.M., MOLINS AMAT, P. y MELERO MERINO, F.J., *El delito fiscal ante el "estatuto del contribuyente"*, RTT, 44 (1999).

SOLA RECHE, E. y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *Delito fiscal y prescripción tributaria*, TRIBUNA FISCAL, 101 (1999).

SUÁREZ GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA, *Delito fiscal y Constitución*, CUADERNOS DE POLÍTICA CRIMINAL, 45 (1991).

