

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACIÓN 11

ESTUDIOS

REFLEXIONES SOBRE LA INFRACCIÓN GRAVE POR DEJAR DE INGRESAR. 17
Manuela Fernández Junquera e Isabel García-Ovies Sarandeses.

FUNDACIONES, ASOCIACIONES Y ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO. 27
Pedro González Senovilla.

EL DELITO FISCAL ANTE EL "ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE". 77
Jesús M^a Silva Sánchez, Pablo Molins Amat y F. Javier Melero Merino.

ANÁLISIS PRÁCTICO DE LA UTILIZACIÓN ABUSIVA POR PARTE DE 85
LA ADMINISTRACIÓN DE LAS DIFERENTES FIGURAS JURÍDICAS.
Antonio Velasco Garrido.

Documentos

Informe emitido por la AEDAF al Proyecto de Real Decreto por el que 111
se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Informe emitido por la AEDAF al Proyecto de Real Decreto por el 119
que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Informe emitido por la AEDAF al Proyecto de Real Decreto que regula el reembolso 125
del coste de garantías prestadas para suspender la ejecución de deudas.

LEGISLACIÓN

Crónica legislativa

Últimas disposiciones fiscales aparecidas. 133

JURISPRUDENCIA

STS de 18 de abril de 1998. Exigibilidad de intereses de demora en favor 149
del contribuyente por la mora del repercutido cuando éste retrasa el abono
de las cuotas líquidas satisfechas por el primero.

STS de 16 de julio de 1998. En relación con los beneficios fiscales 152
previstos en el art. 27.3 de la Ley 6/77, de Fomento de la Minería, la
Administración ha de utilizar siempre una interpretación que favorezca
la promoción y el desarrollo de la actividad minera.

<i>STS de 16 de septiembre de 1998. Interpretación que debe darse al art. 43 de la Ley 30/94 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Participación mayoritaria en otras entidades.</i>	155
<i>STS de 29 de octubre de 1998. Sujeción al IVA de las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles. Alcance de la exención prevista en el art. 13.B.b) de la Sexta Directiva.</i>	157
<i>STS de 4 de diciembre de 1998. Examen del Anexo 3 del RD 803/1993, donde se establecen los procedimientos sin plazo prefijado para su determinación.</i>	166
<i>STS de 5 de diciembre de 1998. Anulación del art. 94.3 del RD 828/1995, que desarrolla el Reglamento del ITP y AJD, en el que se regula la prescripción de las facultades de liquidación cuando las operaciones sujetas al Impuesto se formalizan en documento privado.</i>	175
<i>SAN de 23 de abril de 1998. Responsabilidad solidaria en la transmisión o sucesión de explotaciones o actividades económicas entre dos empresas. Análisis del art. 72 LGT y 13.2 RGR.</i>	180
<i>STSJ Andalucía de 20 de marzo de 1998. Está sujeta al IVA la transmisión de la participación proindivisa de un comunero a otro que permanece en la actividad.</i>	183
<i>STSJ Cantabria de 17 de marzo de 1998. Valoración administrativa de un bien, recurrida por un contribuyente, cuyos efectos favorables se trasladan al otro propietario de la finca adquirida en proindiviso. Devolución de ingresos indebidos.</i>	184
<i>STSJ Cantabria de 17 de junio de 1998. Suspensión sin garantías de las liquidaciones tributarias.</i>	188
<i>STSJ Murcia de 7 de mayo de 1998. Separación del procedimiento de gestión tributaria del procedimiento sancionador, con anterioridad al RD 1930/1998.</i>	191
<i>STSJ Murcia de 13 de julio de 1998. Inexigibilidad de sanciones a los administradores de sociedades. Examen del art. 37.3 LGT.</i>	194
<i>RTEAR Cataluña de 4 de noviembre de 1998. Bonos austriacos. Convenio entre Austria y España. Inexistencia de negocio simulado o negocio indirecto.</i>	197

UNIÓN EUROPEA

<i>Selección y comentario de Jurisprudencia. Coordinación: Luis Docavo Alberti.</i>	205
<i>STJCE de 30 de abril de 1998 (Asunto C-37/96 y 38/96). Régimen fiscal de los departamentos franceses de ultramar. Exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana.</i>	205
<i>STJCE de 7 de mayo de 1998 (Asunto C-390/96). IVA. Arrendamiento financiero de vehículos. Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del Estado.</i>	209

STJCE de 7 de mayo de 1998 (Asunto C-124/96). IVA. Incumplimiento Directiva. Exención de determinadas prestaciones relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física. 216

STJCE de 14 de mayo de 1998 (Asunto 364/96). Directiva 90/314/CEE, relativa a los viajes combinados. Alcance de la protección contra el riesgo de insolvencia del organizador. 220

Documentos

Propuesta de Directiva destinada a garantizar un mínimo de imposición de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad. (Fiscalidad del ahorro) 225

Revista
Técnica
Tributaria

REFLEXIONES SOBRE LA INFRACCIÓN GRAVE POR DEJAR DE INGRESAR

REFLEXIONES SOBRE LA INFRACCIÓN GRAVE POR DEJAR DE INGRESAR

Manuela Fernández Junquera

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF*

Isabel García-Ovies Sarandeses

*Titular de Universidad de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF*

I. PLANTEAMIENTO.

Las infracciones tributarias graves se tipifican, como es sabido, en el art. 79 de la Ley General Tributaria en cinco tipos diferentes. De entre ellos, la falta de ingreso del total o parte de la deuda tributaria se recoge en el primer apartado y aunque los supuestos que vienen en los apartados siguientes originan, o pueden originar, todos ellos, en último término, directa o indirectamente, una falta de ingreso, el tipo definido es otro distinto. Es decir, que la falta de ingreso como tal, sólo se delimita en el apartado a) de dicho precepto. Pues bien, la infracción citada merece, a nuestro juicio, una reflexión.

Dice el art. 79, a) en su redacción actual que: Constituyen infracciones tributarias graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al art. 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.

Conviene recordar que tal redacción es consecuencia de la interpretación que tanto la doctrina como la jurisprudencia y hasta la propia Administración, venían haciendo del texto anterior, cuya generalidad daba lugar a la posibilidad de declarar la comisión de una infracción en cuanto no se hubiese atendido al pago dentro del periodo voluntario, sin entrar a distinguir si la Administración conocía o no la existencia de deuda tributaria, bien porque ella misma la hubiese liquidado, bien porque el sujeto pasivo la hubiese declarado sin efectuar el ingreso correspondiente.

Tal situación, como decimos, fue objeto de duras críticas y no era aceptada por la doctrina, ni por la jurisprudencia y la Administración que entendían que en tales casos no había comisión de infracción alguna, ya que la Administración contaba con los

E S T U D I O S

datos necesarios para exigir la deuda en apremio. Sin embargo, la infracción grave continúa tipificándose como "dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria", y esto ya no es así. Bien es cierto que se introduce a continuación una salvedad con la que se trata de impedir que se repita la situación anterior. En efecto, continúa el precepto señalando salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley. Esta excepción, introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que reforma la Ley General Tributaria, establece unos nuevos contornos para este tipo de infracción grave sobre los que parece necesario hacer algunas reflexiones.

2. CONEXIONES ENTRE LA INFRACCIÓN GRAVE Y EL PAGO ESPONTÁNEO.

Lo primero que debe hacerse es interpretar adecuadamente la relación entre el concepto de infracción grave tipificada y el contenido de esos dos artículos de la Ley General Tributaria, el 61 y el 127.

En relación con el artículo 61, parece claro que los supuestos en los que no va a entenderse cometida la infracción, porque así lo dice el propio artículo 79, son aquellos en que "se regularice" por el deudor tributario, lo que nos sitúa en el número 3 de dicho artículo, cuyo contenido es un poco más complejo de lo que a simple vista parece. Así, la posibilidad de regularizar se extiende, con arreglo a este precepto, tanto a deudas que deben ser ingresadas por el procedimiento de autoliquidación, como a deudas que, previa declaración del sujeto, deban ser liquidadas y exigidas posteriormente por la Administración. Parece que sólo la presentación tardía de las autoliquidaciones excluiría la comisión de la infracción tipificada en el artículo 79 a), puesto que la presentación tardía de la declaración afectaría en todo caso al tipo recogido en el apartado b) del mismo artículo, esto es, "presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. La propia redacción que el artículo 79 recoge de este otro tipo excluye la infracción en caso de regularización puesto que considera como infracción el "presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria". A sensu contrario no existe infracción si se presenta tardíamente pero antes de que le sea requerida.

También habría que precisar más respecto a la inexistencia de infracción puesto que parece existir cierta contradicción entre los dos artículos que venimos comentando y de cuya interpretación conjunta debemos derivar el concepto de infracción. En efecto, el artículo 61 se refiere únicamente a la exclusión de las sanciones y, como dice PÉREZ ROYO, en ese caso la regularización funcionaría como una excusa absolutoria, mientras que si no se considera cometida una infracción grave, podría considerarse cometida una de carácter simple, subsistiendo la sanción que corresponde a este comportamiento. La solución puede venir, desde nuestro punto de vista, por la interpretación del carácter sancionador del recargo que se viene llamando "único" o de "prórroga" del

Intereses de demora en caso de infracción grave

artículo 61. No existe, porque se excepciona en el artículo 79, apartados a) y b), infracción grave en caso de posterior regularización de la conducta del sujeto, pero ésta se penaliza a través de ese recargo. Mantener el carácter indemnizatorio del mismo no parece tener ningún sentido, puesto que tal función de "neutralización financiera" corresponde a los intereses de demora.

Por referirnos también a éstos como integrantes de la deuda tributaria, es necesario insistir también en su justificación, que arranca precisamente de haber incurrido en mora en el cumplimiento de la obligación tributaria. Y decimos esto porque en la práctica el interés de demora se está exigiendo de forma automática en caso de incumplimiento de cualquier obligación de carácter tributario. Nos estamos refiriendo, por ejemplo, al incumplimiento de la obligación de declarar en los casos en que esta obligación de declarar sea necesaria para que la Administración pueda liquidar determinados tributos. En estos casos se comete una infracción tributaria grave, también susceptible de regularización, como antes veíamos. Sin embargo, no parece lógico que se devenguen intereses de demora desde el día en que finalizó el plazo para presentar la declaración porque, obviamente, ese día no se va a realizar la liquidación y, en estos casos, ni siquiera se tienen los datos para proceder a la misma. Si existe una infracción grave lo que procede es sancionar en la forma más adecuada, modulando si se quiere dicha sanción. Si se regulariza posteriormente la conducta mediante la presentación de la oportuna declaración y es de aplicación el artículo 61, subsisten los recargos previstos en dicho artículo para penalizar el incumplimiento, pero en ningún caso, entendemos, procede incrementar la deuda con el interés de demora. Se ha cometido una infracción diferente, pero no se ha omitido el ingreso.

Volviendo al art. 79, a), parece que éste excluye del concepto de infracción los supuestos en los que el contribuyente acude al pago espontáneo. La referencia al art. 61 puede ser entendida como una manera indirecta de introducir el elemento intencional en la tipificación de la infracción por falta de pago, ya que en tales supuestos, el deudor ha realizado el pago espontáneamente fuera de plazo sin haber sido requerido por la Administración. Ahora bien, el mismo artículo excluye la infracción "cuando proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127". En la remisión a este artículo aún se precisa menos que en el caso del 61, puesto que no habla de regularización. Podría interpretarse, no obstante, que existe esa misma justificación de introducir el elemento intencional y que, en consecuencia, se excluye la infracción en los supuestos del 127.1, segundo párrafo, es decir "cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio". En ese caso, y aunque no se diga nada, como se hacía en el artículo 61, de la exclusión de sanciones, éstas no existirían por no haberse cometido la infracción de la que traen causa. Es cierto que la interpretación es atrevida y que, como luego veremos, también se excluye la infracción en los casos en que proceda el apremio de deudas liquidadas o autoliquidadas, pero la falta de concreción permite defender semejante criterio.

E S T U D I O S

Una vez más debe aprovecharse este comentario para echar en falta un tratamiento unitario de la regularización de las conductas tributarias que no dependa, como en la regulación actual del procedimiento de liquidación de cada tributo.

Otro problema que plantea el artículo 61 es el del campo de aplicación de esta regularización, a la vista del amplio concepto de deuda tributaria que ahora ofrece al artículo 58 de la Ley General Tributaria.

Como venimos diciendo, este artículo permite el pago espontáneo fuera de plazo, y aunque el propio precepto, en sus dos primeros puntos sólo se refiere al pago, el propio contexto en el que se enmarca, dentro del Capítulo V dedicado a La Deuda Tributaria, hace entender que se refiere al pago de la deuda tributaria, en su nuevo sentido, y no exclusivamente al pago de la cuota. De ahí la conexión directa entre este precepto y el 58 en el que se determinan los elementos que constituyen la deuda tributaria, concepto que ha desbordado el inicial constituido por la cuota más los recargos que podrían ser exigidos por distintas circunstancias. Ahora bien, mientras lo dicho es cierto para los apartados 1 y 2 del precepto, el 3 que es el que regula el pago espontáneo se refiere expresamente, a los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, es decir a las derivadas de cuotas tributarias. Siempre que estos términos se entiendan en su sentido más estricto, es decir, ligados a la realización de un hecho imponible y no a otro distinto, procedente de una aplicación literal de la LGT.

En la actualidad la deuda tributaria es un concepto que ha sido calificado por la doctrina como meramente instrumental. Pues bien, tal concepto, que para PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS, no presenta problemas especiales si lo que el legislador pretende se limita a una vocación de generalidad de la Ley, sí los puede ocasionar, y de importancia, si, como los autores señalados advierten, se pretenden equiparar todos los componentes actuales de la deuda, en todos los órdenes. Los citados autores ponen el dedo en la llaga al referirse expresamente a que no se debería de calificar como delito de defraudación la omisión de pagos fraccionados si luego van seguidos del ingreso correspondiente a la declaración anual. En definitiva, si luego se puede aplicar, también a estos supuestos lo previsto en el art. 61.3.

No lo ha entendido así el TEAR de Andalucía que en una reciente Resolución de fecha 22 de diciembre de 1997, resuelve que los pagos fraccionados dejados de ingresar que posteriormente se regularizan con la declaración e ingreso final del Impuesto, no admiten los recargos del 61.2 de la LGT sino que procede abrir expediente sancionador. Es decir que a pesar de que el sujeto pasivo al efectuar su declaración anual del IRPF deduce de su cuota líquida exclusivamente los pagos fraccionados efectivamente ingresados, con lo que inevitablemente regulariza los pagos incumplidos, el Tribunal se plantea si tal regulación puede equipararse sin más, al ingreso previsto en el art. 61.2 de la LGT.

Como veremos, el citado Tribunal no se plantea que la posibilidad del pago espontáneo del art. 61 no haya sido prevista para los pagos fraccionados, ya que el pre-

cepto, también antes de la reforma, sólo se refería al pago espontáneo de declaraciones-liquidaciones y de autoliquidaciones, lo que evidencia que las insuficiencias de la actual regulación de muchos de los conceptos básicos de nuestro Ordenamiento, se suplen por los Tribunales dándolos por hecho. De este modo, para negar la posibilidad del pago espontáneo en este caso, el Tribunal parte de la distinción entre las dos obligaciones, la de efectuar el pago fraccionado y la de pagar el Impuesto, como obligaciones autónomas e independientes, y así entendidas afirma que la primera nunca llegó a cumplirse, ni siquiera tardíamente, no admitiendo la regularización pasiva, por diferencia, que efectúa el sujeto pasivo. La interpretación que hace del art. 61 es tan estricta, aunque en sentido distinto del señalado por nosotros, que le lleva a señalar que como la regularización cuestionada no siempre conlleva un ingreso, o un mayor ingreso, en efecto si la cuota diferencial fuese negativa la regularización podría conducir a una menor cantidad a devolver, esta situación dificultaría aún más la aplicación del art. 61.2.

El Tribunal continúa discutiendo sobre la finalidad del pago fraccionado, cual es la de anticipar los fondos reglamentariamente (sic) exigibles para darle suficiente liquidez a la Hacienda Pública para hacer frente a las cargas públicas, a cuyo sostenimiento todos tenemos el deber de contribuir.

De ahí que frente a la más amplia finalidad del IRPF que consiste en permitir el sostenimiento de las cargas públicas, mediante el pago de la deuda tributaria, la finalidad de los pagos fraccionados es la de proporcionar la suficiente liquidez, todo ello sin perjuicio de su compensación posterior, lo que permite caracterizar estos pagos como obligación accesoria.

A nuestro juicio, el TEAR de Andalucía le otorga a los pagos fraccionados los caracteres propios del tributo, confundiendo la esencia de ambas obligaciones, tanto en su justificación como en sus fines, además de hacer afirmaciones peligrosas, como la naturaleza reglamentaria de la obligación.

Deja sin embargo, en último lugar, el argumento para nosotros de mayor alcance, cuando dice que el art. 79 (en su redacción anterior a la Ley 10/95), considera como tipos de infracción diferentes dejar de ingresar, por un lado, la deuda tributaria y, por otro, los pagos fraccionados. Pero sin negar que pueda haber dos infracciones distintas, también es cierto que en las dos puede darse la situación del pago espontáneo. Lo que sucede es que la dependencia y el carácter accesorio de la obligación del pago fraccionado respecto de la deuda principal por declaración anual, debe llevarse hasta sus últimas consecuencias que en este caso no son otras que admitir la aplicación en tales supuestos del pago espontáneo al fraccionado no hecho en su momento.

En conclusión, y por lo que respecta a la delimitación de la infracción por falta de pago con la posibilidad de pago espontáneo, hemos de decir que a pesar de la referencia exclusiva del art. 61.3 a declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones, el pago espontáneo puede admitirse también para las retenciones y para los pagos a cuenta y fraccionados, aunque en estos últimos supuestos el pago se haga en el ajuste final con

E S T U D I O S

la declaración anual. No procede pues, en ninguno de los supuestos, la apertura del procedimiento sancionador.

3. CONEXIONES ENTRE LA INFRACCIÓN GRAVE Y EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

Nos queda por examinar la relación entre el concepto de infracción grave del artículo 79 y su delimitación negativa por remisión al artículo 127 a la que, parcialmente, ya tuvimos ocasión de referirnos. Así, se puede entender que se excluye la infracción grave en ese supuesto de regularización previsto en el segundo párrafo del apartado 1 de este artículo, pero también parece importante fijar la frontera entre la infracción grave por dejar de ingresar y la aplicación del procedimiento de apremio, hasta el punto de que se nos muestra como el nudo gordiano de la definición de la infracción grave por falta de ingreso.

El período ejecutivo, y la eventual apertura dentro de este período del procedimiento de apremio, se inicia, como señala el punto 3 del precepto anterior, dependiendo de la clase de deuda de que se trate. En este sentido se distinguen dos situaciones: que se trate de deudas liquidadas por la Administración, o que se trate de deudas a ingresar por declaración-liquidación o por autoliquidación. El elemento que ambas situaciones tienen en común es el de tratarse de deudas ya cuantificadas, es decir, liquidadas, bien directamente por la Administración, bien por el propio sujeto pasivo, aunque sin ir acompañadas del correspondiente ingreso, pero en los dos casos la Administración conoce su existencia y cuantía.

Pues bien, siempre que exista una deuda tributaria conocida por la Administración y cuyo pago no se haya atendido, procederá acudir para su cobro al procedimiento de apremio. Podría pensarse que la remisión del art. 79 al 127 no es genérica a todo lo que dispone el 127, sino sólo referida a lo dispuesto en el segundo párrafo de su punto 1, que ya tuvimos ocasión de comentar, es decir a los supuestos en los que se paga, de forma espontánea, antes de que le haya sido notificada al deudor la providencia de apremio.

Tal interpretación guardaría cierta coherencia con la referencia hecha al art. 61, como hemos visto. Sin entrar ahora en los problemas de delimitación entre los dos preceptos -el 61 y el segundo párrafo del 127.1-, creemos que esto no es lo que ha querido el legislador cuando reformó la tipificación de la infracción tributaria grave por falta de pago. En todo caso, la referencia al 127 sin distinción alguna nos obliga a aplicar la máxima de no distinguir donde la Ley no distingue. Siendo ello así, nos encontramos con que los únicos supuestos a los que se pueda referir la Ley son los supuestos en los que el sujeto infractor ha ocultado o no ha presentado a la Administración, las declaraciones exigidas por las leyes, o los datos requeridos por la Administración, o los ha presentado de forma incorrecta. En definitiva, situaciones que, evidentemente, no pueden originar el apremio porque la Administración no ha tenido los datos necesarios para co-

Miguel Ángel Fernández Leizaola-Isabel García-Ovies Sotomayor

nocer y cuantificar la obligación tributaria. Ahora bien, dentro de estos, hay que distinguir los dos supuestos conocidos, o bien las declaraciones-liquidaciones y las autoliquidaciones, o bien los datos y declaraciones para que liquide la Administración. Y de ellos sólo podrán ser considerados los primeros, ya que los segundos entran dentro de las infracciones tipificadas en el apartado b) del art. 79.

Infracciones que, como ya dijimos al inicio, conducen también a una falta de ingreso, pero que no se tipifican como tal porque en estos casos el legislador ha preferido tipificarlas acudiendo al elemento intencional que se pone de manifiesto en el hecho de no presentar las declaraciones o datos exigidos, o de presentarlos de forma incorrecta.

En definitiva, aunque la Ley no lo diga expresamente, la única infracción grave tipificada en el apartado a) del art. 79 no es tanto la falta de ingreso en cuanto tal, sino la falta de ingreso que se deriva por no haber presentado la declaración-liquidación o la autoliquidación correspondiente o por haberlas presentado de forma incorrecta. Esto ya fue advertido por la doctrina, pero creemos que debe insistirse en ello. Pero además otra observación. Efectivamente la doctrina se refiere a las declaraciones-liquidaciones y a las autoliquidaciones, quizás porque a ellas se refiere expresamente el art. 61, pero si entendemos tales expresiones en su sentido estricto, es decir referidas exclusivamente a cuotas tributarias, quedarían fuera los supuestos de declaraciones por pagos a cuenta o fraccionados y por retenciones e ingresos a cuenta. E indudablemente, también a estos se refiere la infracción tipificada en el apartado a). Todo lo expuesto nos reitera en la idea que hemos tratado de manifestar desde el principio y que no es otra que tras la reforma de 1995 es posible afirmar que no existe infracción tributaria grave que se tipifique exclusivamente como "dejar de ingresar" la totalidad o parte de la deuda tributaria. Lo que no significa desconocer que a través de la omisión de presentación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones o de su presentación incorrecta, así como de las declaraciones por pagos fraccionados y retenciones, no se llegue al mismo resultado: dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria. Pero de la misma manera que se insiste en ello y no en la falta de ingreso que se deriva ineluctablemente de dicha omisión en el apartado b) del art. 79, debería de tipificarse de igual modo para los casos de autoliquidación. Es el elemento de engaño que parece acompañar a toda omisión de declaración o a su incorrección de la que, en último término depende la comisión de la infracción. De este modo no habría problemas de delimitación, en la tipificación de la infracción, con otros preceptos de la Ley.

Ahora bien, también aquí el nuevo concepto de deuda exige una reflexión.

Parece claro que lo dicho hasta ahora, puede admitirse para un concepto restringido de deuda tributaria, o si se quiere para el inicial concepto de deuda tributaria del art. 58 antes de la Reforma de 1995, que se limitaba, como ya hemos dicho, a la cuota tributaria determinada en el art. 55 y los posibles recargos sobre la misma. En último término a la deuda debida por la realización de un hecho imponible, por la manifestación de capacidad contributiva del sujeto pasivo. Y ello por algo tan simple como que no es-

E S T U D I O S

tá tan claro que para el resto de los componentes actuales de la deuda tributaria (pagos a cuenta, fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta), la LGT tenga previsto el apremio. Por tanto, era claro que hasta la reforma de 1995 el procedimiento de apremio se limitaba exclusivamente al cobro de la deuda tributaria constituida por la cuota más los recargos, y ello con independencia de las disposiciones sobre la ejecución de los débitos a favor de la Hacienda Pública contenidas en la LGP. Pero lo cierto es que la LGT en su art. 128 no se refería a otra deuda que a la procedente de la liquidación de hechos imponibles.

En la actualidad es necesario plantearse la posibilidad de acudir a la vía de apremio para el cobro de las deudas tributarias derivadas de la omisión de pagos a cuenta o fraccionados, así como de retenciones e ingresos a cuenta. Será necesario acudir a los preceptos genéricos contenidos en la LGP para defender la recaudación ejecutiva para este tipo de deudas. Pero aún así, es necesario distinguir entre sus componentes, ya que, mientras en los supuestos de retenciones e ingresos a cuenta nos encontramos con dos sujetos distintos y dos deudas autónomas, en los supuestos de pagos a cuenta o fraccionados la situación es otra, al tratarse de un mismo sujeto y de una deuda que nos es más que el anticipo de la deuda principal, por lo que en estos casos el apremio se efectuará únicamente ante la falta de ingreso por la cuota resultante de la declaración anual.

Así las cosas, sólo ante la falta de ingreso de un pago a cuenta o fraccionado, para el que no cabe el procedimiento de apremio, podría tener cabida el tipo de la infracción tributaria grave. Ahora bien, ni siquiera en estos supuestos la doctrina ha admitido sin reservas la comisión de la infracción grave, en parte por la dependencia de estos ingresos de la declaración anual. En efecto, en la actualidad el cobro por esta vía de las deudas procedentes de la falta de ingresos de pagos a cuenta o fraccionados, se presenta más que dudoso, ya que al depender del resultado final de la correspondiente declaración anual, sólo cuando ésta no se ingrese se podrá ejecutar en apremio. Pero el apremio se girará sobre la cuota definitiva y no sobre el pago fraccionado.

Más discutible, como acabamos de señalar, es el supuesto de las omisiones de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta, por tratarse de deudas autónomas y con sujeto distinto del sujeto de la deuda principal. En tales casos, a nuestro juicio, la vía de apremio la facilita la LGP pero no la LGT cuyas referencias al cobro de la deuda tributaria se hicieron siempre a la deuda entendida como cuota más recargos exclusivamente. Ahora bien, para que la Administración pueda proceder al apremio, como ya sabemos, tiene que haber tenido conocimiento a través de la presentación por el propio retenedor de la declaración correspondiente a las cantidades retenidas pero no ingresadas.

De este modo, las situaciones pueden ser las siguientes:

A) Que se pueda acudir al apremio, por lo que al proceder el apremio, queda excluida la infracción. Para ello, en los supuestos de autoliquidaciones o declaraciones,

tiene que haber existido declaración previa con omisión del ingreso que corresponda. En ese caso, los posibles supuestos son los siguientes:

a) Omisión de la cuota: procede el apremio por aplicación del 127 de la LGT.

b) Omisión de pagos a cuenta o fraccionados: No procede el apremio hasta que se haga la declaración anual. En su caso el apremio procederá si no se ingresa por la declaración anual.

c) Omisión de retenciones e ingresos a cuenta: procede el apremio por aplicación del 31 y 32 de la LGP.

B) Que no se pueda acudir al apremio por lo que se comete una infracción grave.

Se trata, contrario sensu, de aquellos casos en los que la Administración desconoce la existencia de una deuda tributaria porque el sujeto pasivo o retenedor no ha presentado la declaración-liquidación o autoliquidación correspondiente.

a) Omisión de la cuota tributaria: Cabe la comisión de infracción grave.

b) Omisión de pago a cuenta o fraccionado: Dependerá de la declaración anual con el correspondiente ingreso u omisión de la cuota. Si hay ingreso de la cuota anual, el ingreso posterior actúa como ingreso extemporáneo y suprime la infracción. Si no lo hay se dará un concurso de infracciones subsumiéndose la primera en la segunda.

De alguna forma esta interpretación puede verse respaldada por lo que dispone el artículo 305.2 del Código Penal a los efectos de determinar la cuantía en caso de delito contra la Hacienda Pública. Así, "si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural".

c) Omisión de las retenciones e ingresos a cuenta: Cabe la comisión de infracción grave, al tratarse de un sujeto distinto y una deuda distinta de la principal.

4. CONCLUSIONES.

1ª Tanto cuando se paga espontáneamente fuera de plazo como cuando se aplica el procedimiento de apremio se excluye la sanción pero se penaliza el pago fuera de plazo. Una interpretación conjunta del concepto de infracción grave y de la regularización voluntaria por parte del deudor tributario nos conduce inevitablemente a defender la naturaleza sancionadora que corresponde tanto a los recargos de prórroga, como al propio recargo de apremio.

2ª La tipificación de una infracción grave por remisión a dos preceptos distintos de la misma Ley exige su interpretación, ya que su aplicación no siempre es automática. Más aún, se presenta en ocasiones, polémica. Ello conculca a nuestro juicio el prin-

E S T U D I O S

cipio de legalidad que ampara la tipificación de la infracción, dejando así que la determinación de si se ha cometido o no una infracción quede a la interpretación, en la mayoría de los casos, de la propia Administración y por la aplicación de preceptos distintos.

3ª El pago espontáneo previsto en el art. 61.3 de la LGT puede admitirse para las retenciones y los pagos a cuenta y fraccionados, incluso en los supuestos en que estos últimos se hagan en el ajuste final de la declaración anual, sin que pueda abrirse, en tales casos, el procedimiento sancionador.

4ª En ningún caso la falta de ingreso de un pago a cuenta o fraccionado puede originar la comisión de un infracción tributaria grave, ya que ambos dependen del resultado final de la declaración anual y no pueden considerarse deudas autónomas de la principal.



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

**FUNDACIONES, ASOCIACIONES Y ENTIDADES
SIN ÁNIMO DE LUCRO**

Pedro González Senovilla

Abogado

Miembro de la AEDAF

1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO

**2. HERENCIA Y DONACIÓN. ADQUISICIONES A TÍTULO LUCRATIVO POR
LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO**

2.1. Herencia

2.2. Donación

*2.3. Adquisición a título lucrativo por las entidades sin ánimo de
lucro*

3. FUNDACIONES, ASOCIACIONES Y ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

4. FUNDACIONES Y ASOCIACIONES. BENEFICIOS FISCALES

4.1 Requisitos para su obtención

4.2 Beneficios en el Impuesto sobre Sociedades

4.3 Beneficios en los tributos locales

**5. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES Y DONATIVOS
EFECTUADOS A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS**

E S T U D I O S

5.1 Aportaciones efectuadas por las personas físicas a las entidades sin ánimo de lucro

5.2. Aportaciones efectuadas por personas jurídicas a las entidades sin ánimo de lucro

5.3 Actividades y programas prioritarios de mecenazgo

5.4 Régimen tributario de las aportaciones realizadas en el contexto de una actividad empresarial

5.5. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

5.6 Impuestos sobre sucesiones y donaciones

6. LEY 40/1998, DE 9 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, Y LEY 49/1998, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1999..

6.1 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre las personas físicas.

6.2 Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del estado para 1999

6.3 Incentivos y mecenazgo, concepto, clases, deducciones y límites

I. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO

Tras un largo proceso de elaboración que se prolongó durante varios años, con fecha 24 de noviembre de 1994 (BOE de 25 de noviembre de 1994) se promulgó la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, más conocida como "Ley de Mecenazgo".

Con la entrada en vigor de la Ley, del Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal y del Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal, se ha producido una profunda reforma en la regulación de las Fundaciones en nuestro Derecho Positivo.

Legislación básica aplicable a este tipo de entidades:

- Código Civil (Artículos 35 a 39).
- Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 (Artículos 23-34-53-148 y 149).
- Respectivos Estatutos de Autonomía ratificados o aprobados por las correspondientes Leyes Orgánicas de las diecisiete Comunidades Autónomas.
- Ley 1/1982, de 3 de marzo, de Fundaciones Privadas que ejerzan sus funciones principalmente en Cataluña.
- Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las Fundaciones de Interés Gallego.
- Ley 16/1985, de 25 de junio de 1985, del Patrimonio Histórico Español.
- Ley 1/1990, de 29 de enero, de Fundaciones Canarias.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco.
- Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades.
- Leyes de Presupuestos Generales del Estado para 1995, 1996, 1997 y 1998 por lo que hace referencia a Actividades y Programas Prioritarios de Mecenazgo.
- Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.

E S T U D I O S

- Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999.

La imperiosa necesidad de actualizar la legislación sobre Fundaciones viene establecida, de un lado, por el artículo 34 de la Constitución Española, que reconoce el derecho de Fundación para fines de interés general y, de otro lado, por la importancia que en la vida social ha adquirido el ejercicio del indicado derecho de Fundación. A esta necesidad, se une también la de estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general.

Las actividades sin fines lucrativos de las Fundaciones, Asociaciones y particulares integran el concepto de mecenazgo. Se puede definir el concepto de mecenazgo, como aquella actividad pública o privada tendente a impulsar y promocionar determinadas iniciativas de interés general de la sociedad. La actividad de mecenazgo, de acuerdo con esta definición, presentaría las siguientes características:

- Se trata de una iniciativa pública o privada.
- A través de la misma se impulsan o promocionan iniciativas de interés general.
- La acción debe ir dirigida a la Sociedad en su conjunto y no a un grupo de particulares.
- El mecenas no persigue un interés económico directo.

Concepto de Mecenazgo

- Actividad pública o privada.
- Impulsa iniciativas de interés general.
- Se dirige a la Sociedad en su conjunto.
- No persecución de un interés económico directo.

Las Fundaciones y Asociaciones de utilidad pública y demás Entidades sin fines lucrativos, son el cauce adecuado para la realización de las actividades amparadas por el mecenazgo.

Las actividades de interés general que impulsa y promociona el mecenazgo, son reconocidas por nuestra **Constitución** entre sus principios rectores de la **política social y económica**:

- La protección de la familia.
- El progreso económico y social.
- La protección de la salud.
- El acceso a la cultura.
- La defensa del medio ambiente.
- La Protección del Patrimonio Histórico.
- El derecho a la vivienda.
- La participación de la juventud.
- La integración de minusválidos.
- La tutela de la tercera edad.
- La defensa de los consumidores y usuarios.
- Las organizaciones profesionales.

Política social y económica de la Constitución

- * La protección de:
 - La familia.
 - La salud.
 - El medio ambiente.
 - Patrimonio Histórico.
 - La tercera edad.
- * El progreso económico y social.
- * El acceso a la cultura.
- * El derecho a la vivienda.
- * La participación de la juventud.
- * La defensa e integración de:
 - Los minusválidos.
 - Los consumidores y usuarios.
 - Las organizaciones profesionales.

Las Fundaciones y Asociaciones de interés general o público son verdaderas instituciones intermedias entre el Estado y la Sociedad Civil. Estos conceptos no son campos contrapuestos entre sí, sino que son elementos dinámicos que se complementan.

E S T U D I O S

Cuando el Estado devuelve a la Sociedad Civil, a la Comunidad, funciones y labores que no puede desarrollar con la eficacia deseable, corresponde de una manera predominante y casi exclusiva a las Entidades sin afán de lucro desempeñar tales tareas o funciones en sustitución de las Administraciones Públicas, desarrollando por consiguiente actividades de interés público o general. Por tanto es legítimo, además de razonable, que las Entidades sin fin de lucro que tomen dichas labores a su cargo sean consideradas como colaboradoras del Estado y que disfruten de un **régimen tributario especial**, al mismo tiempo que se establezcan una serie de **incentivos fiscales para aquellos particulares y empresas que colaboren** con este tipo de Entidades.

La configuración del Estado como Social de Derecho viene así a culminar una evolución, en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida de manera exclusiva por el Estado, sino que se armoniza y coordina en una acción mutua Estado-Sociedad Civil.

El presente estudio, dedicado a las Entidades sin fines lucrativos y a la acción de mecenazgo, ha de suponer necesariamente el estudio relativo a los aspectos y ámbitos no cubiertos por el Estado, atendidos por las referidas Entidades, dándose con ello respuesta a diversas demandas sociales.

Tales Entidades, dotadas de plena personalidad jurídica en nuestro ordenamiento, son por ello **sujetos de derechos y obligaciones** y están dotadas de un patrimonio para el cumplimiento de sus fines. Asimismo, el artículo 38 del Código Civil, reconoce a las personas jurídicas la facultad de adquirir y poseer bienes de todas las clases.

Como tales sujetos de derechos, pueden ser parte en cualquier **negocio jurídico** de los llamados de **atribución patrimonial**, que son aquellos mediante los que una persona enriquece a otra atribuyéndole una ventaja patrimonial.

Dentro de los **negocios de atribución patrimonial**, pueden distinguirse **dos tipos**:

- Los onerosos, cuando la atribución se realiza a cambio o en compensación de una contraprestación del beneficiario bien sea anterior, simultánea o posterior a aquella.
- Los gratuitos, son aquellos en los que no existe ese cambio o contraprestación, tales como la donación y la institución de heredero o legatario.

Para que el negocio jurídico tenga la calificación de oneroso, no se requiere que la atribución y la contraprestación tengan el mismo valor, siendo suficiente que la atribución se haga a cambio de una compensación.

Por su parte, el negocio jurídico gratuito no pierde tal carácter si al beneficiario de la atribución patrimonial se le impone un modo, esto es, una obligación o carga que limita o modera su enriquecimiento, pero no constituye la contrapartida de éste.

A su vez los negocios de atribución patrimonial pueden subdividirse en:

- Negocios "**mortis causa**", que tienen por objeto determinar el destino del patrimonio del sujeto del negocio a su fallecimiento. Regulan la sucesión por causa de muerte y no producen efecto hasta que la muerte del sujeto acaezca.
- Negocios "**inter vivos**", que son el resto de negocios, y ello aún en el supuesto de que su plena eficacia jurídica coincida con la muerte de uno de los sujetos del negocio.

Dentro de las categorías o subgrupos de negocios jurídicos, la primera parte del presente trabajo irá referida a los negocios lucrativos tanto "inter vivos" como "mortis causa", o dicho en otros términos, se trata de desarrollar un breve análisis de los aspectos jurídico civiles relativos a las adquisiciones a título lucrativo por las Entidades, tanto por vía o título de donación como por herencia o legado.

La segunda parte analizará los aspectos fiscales de las Fundaciones, Asociaciones y Entidades sin ánimo de lucro, prestando una especial atención al Régimen tributario de las aportaciones y donativos efectuados a estas Entidades, tanto si proceden de personas físicas, como si lo son de personas jurídicas. Igualmente se analizarán las Actividades y Programas Prioritarios de Mecenazgo, así como el régimen tributario de las aportaciones realizadas en el contexto de una actividad empresarial.

En el esquema normal de financiación de las Entidades sin ánimo de lucro y junto a los recursos periódicos (rentas del patrimonio, donativos de terceros, subvenciones públicas, etc.) nos encontramos también con recursos esporádicos constituidos por las herencias o legados.

Antes de entrar en el examen de la regulación en la Ley de Fundaciones de las adquisiciones por herencia o donación, conviene, de forma somera, precisar algunos conceptos jurídicos generales que facilitarán una más amplia visión de la materia.

2. HERENCIA Y DONACIÓN. ADQUISICIONES A TÍTULO LUCRATIVO POR LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.

2.1 Herencia

A) Sucesión testamentaria y abintestato.

Al fallecimiento de una persona, otra persona o personas vienen a sucederle sustituyéndole en sus relaciones patrimoniales y jurídicas, ocupando su lugar con los derechos y obligaciones, como regla general.

Toda persona puede designar a su sucesor o sucesores, dejando constancia expresa de su voluntad, con respeto del derecho de ciertos parientes. La forma habitual de de-

E S T U D I O S

signar sucesor o heredero es mediante testamento bajo cualquiera de sus formas. Y los parientes cuyos derechos se deben respetar son los denominados herederos forzosos o legítimos.

Esta es la denominada sucesión **testamentaria**, es decir, la que se define y regula por la **voluntad del fallecido** manifestada mediante testamento.

Aún cuando el titular de los bienes, derechos y obligaciones no hubiera otorgado testamento, igualmente a su fallecimiento se abre su sucesión, con la diferencia de que serán designados herederos aquellos parientes a quienes las normas legales en materia hereditaria atribuyan esta condición.

Esta es la llamada sucesión **intestada o abintestato**, es decir, la que se define por **ministerio de la ley**, en ausencia o nulidad de testamento.

Los llamados a la sucesión tienen la facultad de aceptar o repudiar la herencia. Hasta tanto no sea aceptada, expresa o tácitamente, no se considera como heredero al sucesor.

- *Sucesión testamentaria.*

El testamento es un acto jurídico mediante el cual el testador dispone de sus bienes para después de su muerte. Se trata de un acto libre, revocable en cualquier momento, y que exige ciertas formalidades.

Hay varios tipos de testamento:

a) Testamento común, que puede ser:

- Ológrafo.
- Notarial.

b) Testamento especial, que puede ser:

- Militar.
- Marítimo.
- De españoles en el extranjero.

Los testamentos más habituales son los denominados testamentos comunes que, como se ha expuesto, pueden ser:

- *Testamento ológrafo.*

Es el redactado personalmente por el testador, observando ciertos requisitos exigidos por la ley, que son los siguientes:

- El testador debe ser mayor de edad.

Testamento que se otorga

- El testador debe escribir la totalidad del testamento de su puño y letra, sin posibilidad de utilizar máquina de escribir u ordenador, y debe firmarlo.
- Debe constar expresamente el año, mes y día en que se otorga.
- Cuando el testamento contenga palabras tachadas, enmendadas o interlineadas, el testador debe firmar debajo de las mismas.

Si no lo hace y se trata de elementos esenciales del testamento (fecha, firma, nombre y cualidades del heredero) el testamento será nulo; y si no son elementos esenciales se declarará la invalidez de las palabras afectadas.

- Puede realizarse en cualquier idioma.
- Se trata de un documento privado que, para que produzca efectos, ha de ser protocolizado, presentándose al Juez de Primera Instancia del último domicilio del testador o del lugar en que hubiere fallecido por la persona que lo tenga en su poder, en un plazo de diez días desde que tuviera noticia del fallecimiento.
- Acreditado el fallecimiento del testador y, presentado el testamento ante el Juez, éste lo abrirá, firmará todas las hojas y comprobará la identidad de aquel mediante tres testigos que conozcan su letra y firma y declaren su certeza de que el testamento ha sido escrito de mano del testador. El Juez puede además solicitar el cotejo pericial de letras, o un examen realizado por peritos.

- Testamento notarial.

Es el otorgado ante Notario hábil para actuar en el lugar del otorgamiento.

Puede ser:

Abierto.

Es el que se lleva a cabo en presencia del Notario que autoriza el acto y que queda enterado de su contenido, lo lee en voz alta y recoge la conformidad del testador.

Cerrado.

Es aquel en que el testador declara que su última voluntad, cuyo contenido no revela, está incluida en el pliego que se presenta ante el Notario.

El testamento cerrado ha de ser autorizado por un Notario hábil para actuar en el lugar del otorgamiento. El Notario y/o el testador pueden solicitar la presencia de los testigos. Ni el Notario ni los testigos conocen la voluntad del causante, que se limita a manifestar que el pliego por él presentado contiene su voluntad.

El testamento puede ser escrito por el propio testador, en cuyo caso firmará al final del mismo, o por cualquier medio mecánico o por otra persona a petición del testa-

E S T U D I O S

dor. En este último caso, el testador pondrá su firma en todas sus hojas y al pie del testamento.

El testador introduce su testamento en un sobre cerrado y sellado, de forma que no pueda extraerse sin romper el sobre y acude con él ante el Notario que haya de autorizarlo. Puede también cerrar y sellar el sobre ante el Notario.

El testador manifiesta ante el Notario que el pliego que presenta contiene su testamento, indicando si se halla escrito o firmado por él o si está escrito por un tercero o por cualquier medio mecánico y firmado al final y en todas sus hojas por él o por un tercero.

El Notario extiende sobre la cubierta del testamento la correspondiente acta de otorgamiento, expresando el número y marca de los sellos con que esté cerrado y dando fé de la identidad del testador y de su capacidad legal para otorgar testamento.

El testador y los testigos firman el acta, leída en voz alta, y el Notario la autoriza con su signo y firma, con indicación del lugar, hora, día, mes y año.

Autorizado el testamento, el Notario lo entrega al testador, que podrá conservarlo en su poder, confiar su custodia a una persona de su confianza, o depositarlo en poder del propio Notario para que lo guarde en su archivo, dando recibo al testador y haciendo constar en su protocolo corriente que el testamento queda en su poder.

TESTAMENTO		
Clases de Testamento	Común	* Ológrafo: - Redactado de puño y letra. - Mención de un año, mes y día. - Necesidad de protocolización.
		* Notarial: abierto: - Realizado en presencia del Notario. cerrado: - El Notario interviene en el otorgamiento pero desconoce el contenido del testamento.

TESTAMENTO		
Clases de Testamento	Especial	* Militar: - En caso de contienda. - Ante el oficial competente y dos testigos. - Pierde su eficacia a los cuatro meses de finalizada la situación de urgencia.
		* Marítimo: - Realizado en un buque en alta mar. - Ante el capitán y dos testigos. - Pierde su eficacia a los cuatro meses del desembarco.
		* De españoles en el extranjero: - Ante un funcionario diplomático o consular. - Con los mismos requisitos que cualquier testamento notarial.

B) *Heredero y legatario.*

El artículo 660 del Código Civil, establece que se llama **heredero** al que sucede a **título universal** y **legatario** al que sucede a **título particular**.

El llamamiento universal del heredero es el aspecto que tipifica esta figura, ya que, al ser continuador de la personalidad del causante, las deudas le afectan y vinculan, respondiendo limitada o ilimitadamente según la forma de aceptación.

Por contra, el **legado** se define doctrinalmente como la atribución patrimonial de valor hereditario, por causa de muerte y a título singular, que el causante ordena directamente en testamento a favor de una persona y a cargo del heredero o de otro.

C) *Herederos forzosos.*

En la sucesión testamentaria han de quedar respetados los **herederos forzosos**, mediante la reserva a su favor de una parte de la herencia, denominada **legítima**.

E S T U D I O S

Son herederos forzosos:

* **Los hijos y descendientes** respecto de sus padres y ascendientes. Se concreta en dos tercios del haber hereditario.

HEREDEROS: HIJOS Y DESCENDIENTES		
Herencia		
Legítima amplia = dos tercios		Libre disposición
* Legítima: un tercio. - A repartir en partes iguales entre los hijos.	* Mejoras: un tercio. - A repartir libremente entre los hijos. - Si no se mejora, se considera legítima estricta y se reparte entre los hijos por igual.	* Libre disposición: un tercio. - A repartir libremente, no necesariamente entre herederos forzosos.

* Si no existen hijos y descendientes, son **los padres y ascendientes** respecto de sus hijos y de sus descendientes. Se concreta en:

- la mitad de la herencia si no existe cónyuge viudo.
- un tercio de la herencia cuando concurren con el cónyuge viudo.

HEREDEROS: PADRES Y ASCENDIENTES QUE NO CONCURREN CON CÓNYUGE VIUDO		
Herencia		
Legítima amplia 50 %		Libre disposición 50%
* Padre: - Hereda la mitad de la legítima, equivalente a una cuarta parte de la herencia.	* Madre: - Hereda la mitad de la legítima, equivalente a una cuarta parte de la herencia.	- El testador puede disponer libremente de la mitad de la herencia.

Pedro González Serravalle

HEREDEROS: PADRES Y ASCENDIENTES QUE NO CONCURREN CON CÓNYUGE VIUDO			
Herencia			
Legítima 50 %		Libre disposición 50%	
* Abuela materna: - Hereda la mitad de la legítima, equivalente a una cuarta parte de la herencia.	* Abuelos paternos: - Heredan la mitad de la legítima dividida entre los dos.		- Mitad de la herencia. - El testador puede disponer libremente en testamento.
	* Abuelo paterno.	* Abuela paterna.	

- El **viudo** o la **viuda** que tienen derecho al usufructo de una parte de la herencia, que varía según el grado de parentesco de los familiares con los que concurran a la herencia.

Se concreta en lo siguiente:

- si existen hijos comunes: usufructo del tercio de mejora.
- si existen hijos del esposo concebidos durante el matrimonio: usufructo de la mitad de la herencia.
- si no existen hijos pero sí ascendientes: usufructo de la mitad de la herencia.
- si no existen ninguno de los anteriores, pero sí otros parientes que sean herederos: usufructo de dos tercios de la herencia.

F S T U D I O S

HERENCIA DEL CÓNYUGE VIUDO			
Concorre con hijos comunes			
	Tercio de legítima	Tercio de mejora	Tercio de libre disposición
Propiedad	Hijos	Libre entre los hijos	Libre disposición
Usufructo	Hijos	Cónyuge	Libre disposición
Concorre con hijos del fallecido nacidos durante su matrimonio			
	Tercio de legítima	Tercio de mejora	Tercio de libre disposición
Propiedad	Hijos	Libre entre los hijos	Libre disposición
Usufructo	Hijos	Cónyuge	Mitad cónyuge. Mitad libre disposición
Concorre con ascendientes del fallecido			
	Tercio de legítima	Tercio de mejora	Tercio de libre disposición
Propiedad	Ascendientes	Libre disposición	Libre disposición
Usufructo	Ascendientes	Cónyuge	Mitad cónyuge. Mitad libre disposición.

D) La aceptación o renuncia de la herencia.

- Aceptación.

Al fallecer una persona dejando herederos, estos pueden aceptar la herencia. La aceptación puede ser expresa o tácita.

La herencia se puede aceptar:

- Pura y simplemente.

Es decir, se adquieren no sólo los bienes y derechos que la integran, sino que también se asumen las deudas y cargas que pesen sobre ella, no sólo con los bienes hereditarios, sino también con los bienes propios.

- A beneficio de inventario.

Es decir, limitando su responsabilidad a los bienes de la herencia, que queda como un patrimonio separado del patrimonio del heredero.

Artículo 536 del S. de J. Civil

La herencia se puede aceptar a beneficio de inventario, aunque el propio testador lo haya prohibido.

Si existen varios herederos, basta con que uno de ellos solicite el beneficio de inventario para que toda la herencia se entienda así aceptada.

Asimismo, de existir como heredero algún menor, la aceptación de la herencia se entenderá a beneficio de inventario.

- Renuncia.

Los herederos no están obligados a aceptar la herencia y pueden repudiarla, mediante declaración formal ante Notario o Juez su voluntad de renunciar a ella.

No cabe renuncia tácita, por lo que siempre ha de ser expresa, debiendo constar en Escritura Pública o en escrito presentado ante Juez competente, que es el del último domicilio del fallecido.

El heredero que ostente al mismo tiempo la condición de legatario, podrá renunciar a la herencia y aceptar el legado, o bien, renunciar al legado y aceptar la herencia.

En el caso de que el heredero renuncie a la herencia en perjuicio de sus acreedores, éstos pueden ocupar su lugar y aceptarla con autorización judicial, hasta poder cubrir el importe de sus créditos.

E) La partición hereditaria.

Al fallecer una persona dejando varios herederos, se forma entre ellos una comunidad hereditaria, con un activo integrado por los bienes y derechos que componen la herencia y un pasivo constituido por las deudas y cargas de la misma y los gastos generados mientras se mantenga la indivisión.

La comunidad hereditaria finaliza con la partición de la herencia.

La partición de la herencia es el pacto o negocio jurídico por el que se pone fin a la situación de indivisión de la herencia y se atribuyen a cada heredero los bienes y derechos en que se concreta su cuota hereditaria.

La partición requiere la formación de un inventario de bienes de la herencia, una valoración de los mismos, y la elaboración de diversos lotes para su adjudicación a los herederos.

La partición, en el caso de que el causante estuviera casado, implica que haya de realizarse también la liquidación del régimen económico matrimonial, lo que en la práctica se suele hacer simultáneamente en el propio cuaderno particional.

E S T U D I O S

La partición puede ser realizada por el propio testador, en el testamento, o encomendarla a un contador-partidor, a los coherederos, a un tercero o a la autoridad judicial.

El testador ha podido realizar en vida donaciones o haber ordenado legados en su testamento, cuya cuantía exceda de la parte correspondiente a la libre disposición, en el caso de que existan herederos forzosos. En este caso ha de fijarse y cuantificarse dicha legítima.

En efecto, si el valor de los legados y donaciones excede de la parte de la herencia a la que deban imputarse, tendrán que reducirse de acuerdo con las normas para la imputación de legados y donaciones.

- Efectos de la partición hereditaria.

La partición finaliza con la formación de los lotes hereditarios y su adjudicación a los herederos en pago de sus respectivos haberes.

Los coherederos están obligados, salvo algunas excepciones, a garantizarse mutuamente la inexistencia de vicios ocultos o defectos de los bienes adjudicados en los respectivos lotes, así como a prestarse garantía por evicción, que se produce cuando el heredero se ve privado del bien adjudicado por virtud de sentencia firme que reconozca el derecho de propiedad de un tercero sobre el mismo bien.

2.2 Donación

A) Definición:

El artículo 618 del Código Civil define la **donación** como "**un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta**".

La causa de la donación está constituida por la mera liberalidad, con la intención de beneficiar al donatario.

B) Capacidad.

Según el artículo 624 del Código Civil, pueden hacer donación todos los que puedan contratar y disponer de sus bienes.

A su vez, el artículo 625 del Código Civil, establece que pueden aceptar donaciones todos los que no estén especialmente incapacitados por la ley para ello.

Para la aceptación de donaciones condicionales u onerosas, se exige la capacidad para contratar.

Donación

C) Objeto.

La donación puede comprender todos los bienes presentes del donante o parte de ellos, prohibiéndose la donación de aquellos bienes de los que el donante no puede disponer al tiempo de la donación, o llamados también bienes futuros.

No obstante, los artículos 634 y 636 del Código Civil establecen límites a la donación ya que determinan:

- Que la donación podrá comprender todos los bienes del donante con tal de que éste se reserve en plena propiedad o en usufructo lo necesario para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias.
- Que nadie podrá dar o recibir por vía de donación más de lo que pueda dar o recibir por testamento, y ello en beneficio de los legitimarios de una herencia.

La infracción de este precepto no convierte en nula la donación sino que la hace reducible a instancia de los herederos forzosos.

D) Forma.

Varia según se trate de donación de bienes muebles o inmuebles:

- a) Bienes Muebles: Puede llevarse a cabo verbalmente o por escrito. La forma verbal requiere la entrega simultánea.
- b) Bienes Inmuebles: Para que sea válida ha de constar en Escritura Pública, expresándose en ella los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario. La aceptación deberá constar también en Escritura Pública.

E) La aceptación de la donación.

El donatario debe aceptar la donación por sí o por persona autorizada con poder bastante.

La donación de bien mueble con entrega simultánea del mismo y la de bienes inmuebles en Escritura Pública otorgada por el donante con la comparecencia del donatario aceptando la donación, hace que la donación obligue desde entonces al donante y produzca efectos.

Pero si la donación de cosa mueble se hace por escrito o en la donación de un bien inmueble, no se produce la aceptación en la misma Escritura, la perfección de la donación sólo se alcanza cuando el donante llega a conocer la donación.

F) Efectos de la donación.

El básico consiste en el empobrecimiento del donante y el correlativo enriquecimiento del donatario.

E S T U D I O S

Otros efectos son:

- a) Inexistencia de la obligación de responder por evicción o por vicios ocultos, dado el carácter gratuito de la adquisición del donatario.
- b) Inexistencia del derecho de acrecer, en el caso de que la donación se hubiese hecho a varias personas conjuntamente. En este caso, salvo disposición expresa, la donación se entenderá hecha por partes iguales. Siempre que alguno de los donatarios no acepte, no cabe que los demás donatarios vean acrecentada su parte. Como excepción, se encuentran las donaciones hechas conjuntamente a ambos cónyuges, en las que si cabe que el cónyuge que acepte vea acrecentada su parte si el otro no acepta.
- c) Inexistencia de la obligación de pagar las deudas del donante, salvo especificación en contra.

Si la donación se ha hecho en fraude de acreedores, el donatario responderá de las deudas del donante en todo caso, presumiéndose realizada siempre en fraude de acreedores cuando el donante, al hacerla, no se haya reservado bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella.

Si el donatario quedara obligado a reembolsar al donante lo que éste hubiera satisfecho por deudas, se tratará de una donación con cargas.

- d) Deber de gratitud, cuyo incumplimiento, en algún caso, faculta la revocación de la donación.

G) Revocación de las donaciones.

La regla general es que la donación es irrevocable, si bien se permiten ciertas excepciones de revocación por parte del donante en virtud de hechos acaecidos con posterioridad a la perfección de la donación. Existen tres causas:

a) Supervivencia o Supervenencia de hijos.

Toda donación entre vivos hecha por persona que no tenga hijos ni descendientes, será revocable por el mero hecho de que el donante tenga hijos después de efectuada la donación o que resulte vivo el hijo del donante que éste reputaba muerto cuando hizo la donación.

Para dejar sin efecto la donación se concede al donante una acción, que es irrenunciable por anticipado, cuyo objeto es la restitución de los bienes donados o de su valor si es que no pueden ser restituidos por haberse enajenado. Esta acción puede ser ejercitada no sólo por el donante, sino que también es transmisible por muerte a los hijos y descendientes.

La acción caducará en el plazo de cinco años contados desde que se tuvo noticia del nacimiento del último hijo o de la existencia del que se suponía muerto.

b) Ingratitud del donatario.

Existen tres supuestos legales en los que la conducta del donatario faculta al donante para revocar la donación:

- Si el donatario cometiere algún delito contra la persona, la honra o los bienes del donante.
- Si el donatario imputare al donante alguno de los delitos que dan lugar a procedimientos de oficio o acusación pública, aunque lo pruebe, a menos que el delito se hubiese cometido contra el mismo donatario, su cónyuge, o los hijos constituidos bajo su autoridad.
- Si el donatario niega indebidamente alimentos al donante, entendiendo que deben ser proporcionales a la propia donación. La acción tiene un plazo de caducidad de un año para su ejercicio, que sólo puede llevar a cabo el donante, que puede transmitir a sus herederos si no la pudo ejercitar. La acción sólo puede ser dirigida contra el donatario.

c) Incumplimiento de cargas o condiciones impuestas por el donante al donatario. La carga impuesta actúa como si se tratase de una condición.

En caso de revocación, los terceros adquirentes del bien donado se verán afectados, ya que el bien volverá al donante quedando nulas las enajenaciones que el donatario hubiese hecho y las cargas reales que sobre el bien hubiese impuesto, salvo en el caso de terceros hipotecarios de buena fe.

H) Donaciones especiales.

Donaciones **modales** son aquellas que, sin desnaturalizar el carácter de liberalidad de toda donación, imponen al donatario un gravamen o carga, inferior en todo caso al valor de lo donado.

Asimismo cabe que el donante se **reserve la facultad de disponer** de algunos de los bienes donados o de alguna cantidad con cargo a ellos, pero si muriese sin haber hecho uso de este derecho, pertenecerán al donatario los bienes o la cantidad que se hubiese reservado.

Donaciones con **cláusula de reversión** son aquellas en las que cabe tanto la reversión a favor del donante, en cualquier caso y circunstancia, como a favor de terceros en casos concretos. La reversión puede depender de una condición o de un plazo. Cumplida la condición o llegado el término, el bien vuelve a favor del donante.

E S T U D I O S

2.3 Adquisición a título lucrativo por las entidades sin ánimo de lucro

Expuestos los conceptos jurídicos básicos, ha de analizarse a continuación el artículo 20 de la Ley de Fundaciones relativo a las **herencias y donaciones**.

La redacción literal de dicho artículo es la siguiente:

- 1.- La aceptación de herencias por las Fundaciones se entenderá siempre hecha a beneficio de inventario.
- 2.- La aceptación de legados o donaciones con cargas, que puedan desnaturalizar el fin fundacional, requerirá la previa autorización del Protectorado.
- 3.- No se podrán repudiar herencias o legados, ni dejar de aceptar donaciones sin la previa autorización del Protectorado o, en defecto de este, sin la aprobación Judicial con audiencia del Ministerio Público".

A) El análisis del **apartado 1**, relativo a la aceptación de herencias, nos exige previamente aclarar el concepto de **aceptación de la herencia a beneficio de inventario**.

Ello significa que el aceptante no responde nada más que hasta donde alcancen los bienes heredados y las deudas y cargas de la herencia del causante. Con ello queda protegido el patrimonio propio del heredero.

En resumen, el beneficio de inventario produce en favor del heredero los siguientes efectos:

- El heredero no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma.
- Conserva contra el caudal hereditario todos los derechos y acciones que tuviera contra el difunto.
- No se confunden para ningún efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los que pertenezcan a la herencia.

B) El **apartado 2** del precepto comentado se refiere a la **aceptación de legados y donaciones con cargas**.

Respecto a los legados, el artículo 858 del Código Civil establece que el testador podrá gravar con mandas y legados, no sólo a su heredero, sino también a los legatarios, quienes no estarán obligados a responder del gravamen sino tan sólo hasta donde alcance el valor del legado.

Patricio González Sanz

Para las donaciones el artículo 619 del Código Civil establece en paralelo que también se considera donación aquella en la que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.

El Patronato es el encargado de decidir si ha de consultarse o no al Protectorado acerca del carácter desnaturalizador o no del fin fundacional que puede suponer la carga.

El Reglamento de la Ley de Fundaciones, en su artículo 4,1º, establece en todo caso la necesidad de autorización del Protectorado para aceptar la donación con cargas, cuando tal carga suponga la enajenación de bienes inmuebles que formen parte de la dotación o estén directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales o representen un valor superior al 20% del activo de la Fundación.

El Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, aprobado por Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, regula exhaustivamente el régimen de las autorizaciones por parte del Protectorado en esta materia relativa a la aceptación de legados o donaciones con cargas, determinando la **documentación** que habrá de acompañarse a la solicitud según que la carga consista en:

a) Una enajenación:

En este supuesto ha de remitirse:

- Certificación del Patronato de la Fundación del acuerdo de enajenación.
- Memoria acreditativa de las características del bien o derecho objeto de la enajenación y de los elementos y condiciones del negocio jurídico, con exposición de las razones en que se fundamenta la enajenación e indicación del destino del importe.
- Una valoración de los bienes o derechos con arreglo a criterios de mercado.

b) Un gravamen:

En este supuesto ha de remitirse con la solicitud de autorización la expresión adicional de las circunstancias siguientes:

- Cuando se trate de préstamos hipotecarios, se ha de determinar expresamente la cuantía y el destino del principal, la valoración del bien de conformidad con los criterios utilizados habitualmente por las entidades de crédito, los intereses pactados y el plazo para el cumplimiento de la obligación garantizada.
- Cuando se trate de usufructos, derechos de superficie u otra clase de gravámenes sobre tales bienes, se ha de expresar el valor de los derechos reales que se pretende constituir, su duración y los elementos y condiciones esenciales del gravamen.

E S T U D I O S

A efectos de valoración del derecho real que se pretenda constituir, se estará a lo prevenido en las normas reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales relativas a la constitución de derechos reales.

c) Una prestación de servicio por parte de la Fundación:

En este caso la Fundación informará al Protectorado de las condiciones de las cargas y de los medios que exija su cumplimiento.

El Protectorado, para otorgar la autorización, ponderará si dicha aceptación modifica la voluntad expresa del fundador o los fines fundacionales, pudiendo condicionar la propia concesión de autorización a la modificación de los Estatutos. La resolución del Protectorado contendrá una relación de las causas y de los preceptos que impidan la aceptación pura y simple y una redacción alternativa para los artículos que deban ser modificados.

El procedimiento para el otorgamiento de autorización por el Protectorado, que podrá exigir una valoración pericial, establece un plazo de tres meses para dictar resolución. En caso de no dictarse resolución en dicho plazo podrá entenderse estimada la solicitud.

De realizarse la enajenación previamente autorizada, en tal plazo de un mes, se remitirá al Protectorado el título de enajenación.

Por último, si el Protectorado tiene conocimiento de que se han realizado enajenaciones o gravámenes defectuosos, o sin la preceptiva autorización, requerirá al Patronato cuanta información considere conveniente, que habrá de ser facilitada en un plazo de 15 días. El Patronato resolverá en cualquiera de estos dos sentidos:

- la subsanación del defecto mediante el otorgamiento de la pertinente autorización.
- entablado la acción de responsabilidad oportuna contra los patronos.

Esta actuación del Patronato tendrá lugar en los siguientes supuestos:

- Aceptación de legados o donaciones con cargas sin autorización del Protectorado.
- Aceptación de legados o donaciones con cargas sin atender a las condiciones impuestas por el Protectorado.
- Repudiación de una herencia o legado sin autorización del Patronato.
- No aceptación de una donación sin estar previamente autorizado para ello por el Protectorado.

Fernando González Domínguez

- C) Finalmente, en el **apartado 3** del precepto comentado se hace referencia a la **repudiación de herencias o no aceptación de donaciones**, en cuanto a que será precisa la autorización del Protectorado para la repudiación, y ello en atención a una adecuada protección del patrimonio fundacional. En defecto del Protectorado, se exige aprobación judicial con audiencia del Ministerio Público.

A este respecto, la norma general sobre aceptación o repudiación de herencias para este tipo de Entidades viene regulada en el artículo 993 del Código Civil que preceptúa que los legítimos representantes de las Asociaciones, Corporaciones y Fundaciones capaces de adquirir, podrán aceptar la herencia que a las mismas se dejase, mas para repudiarla necesitan la aprobación judicial, con Audiencia del Ministerio Público.

Dicha norma general ha de entenderse modificada por el precepto que ahora comentamos de la Ley de Fundaciones, que simplifica el trámite, al dejarlo a resultas de la decisión del Protectorado, sin necesidad de aprobación judicial.

3. FUNDACIONES, ASOCIACIONES Y ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Establece la Ley como objetivos de la misma los siguientes:

- Acomodar la regulación de las Fundaciones a la Constitución y a la actual distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.
- Ofrecer una regulación sistemática, ordenada y precisa de las Fundaciones, acorde con la trascendencia económica, jurídica y social del hecho fundacional; y
- Unificar el régimen aplicable a todas las Fundaciones y garantizar el cumplimiento de los fines fundacionales que han de ser, necesariamente, de interés general.

OBJETIVOS DE LA LEY DE FUNDACIONES

1. Acomodar la legislación a la Constitución y a las competencias de las Comunidades Autónomas.
2. Proporcionar una regulación sistemática, ordenada y precisa de este tipo de Entidades.
3. Unificar el régimen legal y fiscal aplicable de todas las Entidades, garantizando el cumplimiento del interés general.

La nueva Ley tiene **dos partes bien diferenciadas**: El Título I regula los **aspectos de derecho privado y de derecho administrativo** de las Fundaciones; el **Título II** regula, por una parte, la **fiscalidad** de Fundaciones y Asociaciones y, por otra parte los **incentivos fiscales** a la participación privada en los fines de las Entidades que realizan actividades de interés general.

E S T U D I O S

El **Título I** de la Ley se estructura en siete capítulos que analizan, entre otros, los siguientes aspectos:

- Se contempla la posibilidad de que las personas jurídico-públicas puedan constituir Fundaciones.
- La personalidad jurídica de las Fundaciones se adquiere desde la inscripción de la escritura de constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones.
- Se exige la existencia de un órgano de gobierno y representación y la suficiente dotación inicial, cuya aportación podrá hacerse de forma sucesiva, debiendo constar en la escritura de constitución la forma y realidad de la mencionada aportación.
- Se determina la responsabilidad de los patronos por los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos Fundacionales, o por los realizados negligentemente.
- Se somete a decisión judicial la suspensión de los patronos y su cese en determinados supuestos y se regula la extinción de la Fundación y sus formas.
- Al Protectorado se le asignan no sólo funciones de control, sino también de apoyo, impulso y asesoramiento.
- El Registro de Fundaciones se configura como constitutivo y de publicidad frente a terceros.
- Se crea el Consejo Superior de Fundaciones como órgano consultivo del que forman parte la Administración y las propias Fundaciones.

Finalmente merece la pena destacar **dos aspectos** que inciden muy notablemente sobre la actividad de las fundaciones: el primero es la **posibilidad de que ejerzan directa o indirectamente actividades mercantiles o industriales**; el segundo consiste en la exigencia de que una determinada proporción de las **rentas** y de cualesquiera otros ingresos que obtenga la Fundación sea **destinada a la realización de sus fines específicos**.

El **Título II** que regula, como ya ha quedado indicado, la **fiscalidad** de las Fundaciones y Asociaciones, tiene una finalidad claramente **incentivadora**, tendente a estimular la **participación** de la **iniciativa privada** en la realización de actividades de interés general. Esta participación puede canalizarse a través de las siguientes vías, a las que se concede un régimen fiscal ventajoso:

- Constitución de entidades que persigan los fines contemplados en la Ley.
- Realización de aportaciones a las entidades anteriormente descritas al objeto de contribuir por esta vía a la realización de sus fines específicos.

- Participación e intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines.

FORMAS DE PARTICIPACIÓN EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

- 1.- Constitución de Entidades.
- 2.-Realización de aportaciones por personas físicas y jurídicas.
- 3.-Participación e intervención directa de las Empresas y Sociedades.

El régimen tributario contemplado en el Título II de la Ley comporta **dos tipos de normas:**

- **Disposiciones incentivadoras** que atienden, en unos casos, a neutralizar la imposición existente sobre las aportaciones recibidas al objeto de posibilitar su íntegra aplicación a los fines que las motivan y, en otros, a reducir determinadas cargas tributarias que pesan sobre estas Entidades, permitiendo de esta forma una mayor liberación de sus recursos en cumplimiento de sus fines específicos.
- **Disposiciones** que tienen en cuenta las **peculiaridades** propias de estas Entidades y la **aplicación práctica de las exenciones** que en beneficio de las mismas se establecen.

La nueva Ley consagra dos regímenes fiscales diferentes: uno con carácter general para todas las Fundaciones y otro especial contemplado en la nueva Ley.

No se comprende muy bien el establecimiento de dos regímenes fiscales diferentes, cuando se debería haber elaborado un régimen legal más lógico y sencillo, en virtud del cual todas las Fundaciones, por el hecho de serlo, estuviesen reguladas por una misma normativa tributaria.

Tipos de régimen fiscal

- 1.-Régimen de carácter general aplicable a todo tipo de Entidades.
- 2.-Régimen especial regulado por la Ley de Fundaciones.

Puede preverse que todas las Fundaciones se acogerán al régimen especial contemplado por la Ley, con lo cual será difícil poder referirse en el futuro a dos regímenes fiscales distintos.

En consecuencia, centraremos nuestro estudio en este régimen fiscal especial contemplado por la Ley, que será el aplicable a la inmensa mayoría de Fundaciones, Asociaciones y este tipo de Entidades.

Las **críticas** que se pueden dirigir al texto legal, **en sus aspectos fiscales**, pueden resumirse en tres:

E S T U D I O S

- Desde el punto de vista del fomento del "mecenazgo" el texto es insuficiente, desconfiado y sobrado de precauciones y cautelas.
- Desde el punto de vista de la tributación directa de las Entidades no lucrativas, se ha perdido la ocasión de declararlas exentas del Impuesto sobre Sociedades, con una exención plena y efectiva, como ocurre en otros países (Reino Unido, Alemania, etc.). Someterlas a tributación, aunque sea a un tipo reducido del 10% es incongruente, pues carece de sentido sujetar al Impuesto sobre Sociedades a Entidades que no tienen socios ni accionistas y que no pueden distribuir dividendos, ni repartir beneficios.
- El establecimiento de dos categorías o divisiones de Entidades no lucrativas de carácter privado, a efectos fiscales, no debería haberse mantenido, siendo lo lógico y deseable el que se hubiera aplicado una misma normativa tributaria a todas las Fundaciones.

Críticas de regulación fiscal

- Texto legal insuficiente y desconfiado.
- Se debería haber declarado la exención del Impuesto sobre Sociedades.
- Se debería poder aplicar una misma normativa tributaria a todas las Entidades.
- No se deberían establecer dos categorías o divisiones de Entidades a efectos fiscales.

A continuación realizaremos una aproximación al Régimen Fiscal de las Fundaciones y sobre todo y especialmente al de los Incentivos Fiscales a la Participación en Actividades de Interés General contemplados en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

5. FUNDACIONES Y ASOCIACIONES. BENEFICIOS FISCALES

A) Requisitos para su obtención

Para todas las cuestiones de ámbito fiscal, no previstas y resueltas por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, que ahora analizamos, referente tanto a las Asociaciones y Fundaciones que cumplen con los requisitos necesarios para el disfrute de los beneficios fiscales que a continuación se reseñan, como de las que no los cumplen, se estará a lo dispuesto por las normas tributarias generales, y en particular, las del Impuesto sobre Sociedades.

Pedro Carrillo Sanz

Sólo gozarán del régimen fiscal más favorable, regulado por la nueva Ley 30/1994 de 24 de noviembre, y además, sólo podrán ser destinatarias de las donaciones o transmisiones lucrativas que la Ley incentiva con beneficios fiscales para los transmitentes, las Asociaciones y Fundaciones que cumplan **los siguientes requisitos:**

- a) Las Fundaciones han de estar inscritas en el Registro correspondiente estatal o comunitario, dependiendo de las competencias transferidas. Y por otra parte, las Asociaciones han debido de ser declaradas de utilidad pública, para lo cual tendrán que reunir una serie de requisitos, que se recogen en la disposición adicional decimotercera de la presente Ley.
- b) Deben de perseguir fines tan amplios como los de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.
- c) Destinar un mínimo del 70% de las rentas o ingresos a los fines sociales o fundacionales, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes, y en el plazo de tres años desde su obtención. A estos efectos no se computarán las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial.
- d) Si existieran participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles se tiene que justificar ante el Mº de Economía y Hacienda, en el caso de las Fundaciones, el que ayudan al mejor cumplimiento de los fines de la Entidad.
- e) Rendir cuentas, anualmente, al órgano de Protectorado correspondiente, cuando se trate de Fundaciones, en el caso de Asociaciones al Mº de Justicia e Interior.
- f) En caso de disolución de la Entidad, el patrimonio habrá de aplicarse a fines análogos a los fundacionales o sociales.
- g) La actividad principal no puede ser la realización de actividades mercantiles.
- h) Los destinatarios o beneficiarios de la actividad social o fundacional no pueden ser los asociados, fundadores y sus parientes hasta el cuarto grado. A excepción de que se traten de actividades de asistencia social.
- i) Los cargos de patronos o representantes legales han de ser gratuitos y deberán carecer de interés económico.

E S T U D I O S

Requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial

- Las Entidades deben estar inscritas en el Registro correspondiente.
- Las Entidades deben perseguir los fines contemplados por la Ley (fines de interés General).
- Destinar un porcentaje mínimo de los ingresos a los fines fundacionales.
- Justificación ante el Ministerio de Economía y Hacienda de las participaciones mayoritarias en Sociedades.
- Rendición de cuentas anualmente.
- En el supuesto de disolución de la Entidad, el patrimonio habrá de dedicarse a fines análogos.
- La actividad principal no pueden ser las actividades mercantiles.
- Los destinatarios o beneficiarios tienen que ser una colectividad.
- Los cargos deben ser gratuitos y carecer de interés económico.

B) Beneficios en el Impuesto sobre Sociedades**1. Rentas exentas**

Gozarán de exención en el Impuesto sobre Sociedades los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social, siempre y cuando, no consistan en una explotación económica. En este caso, **el M^º de Economía y Hacienda, previa solicitud, podrá extender la exención cuando las explotaciones económicas coincidan con el objeto de la Entidad**, y persigan el cumplimiento de fines de carácter general, tal como se han definido anteriormente, así como que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas. **También gozarán de la misma exención, en el Impuesto sobre Sociedades, los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo -herencias, legados, donaciones- obtenidas en el cumplimiento del objeto o finalidad específica.**

2. Rentas gravadas. La base imponible y la exención por reinversión

Constituyen la base imponible:

- a) Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas, no declaradas exentas.
- b) Los rendimientos procedentes de bienes y derechos que integran el patrimonio.
- c) Los incrementos y disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen.
- d) Se reducirán en un 30% el importe obtenido por los intereses de capitales invertidos y de los rendimientos de bienes inmuebles que no integren el patrimonio fundacional, elevándose al 100% cuando estos formen parte de la dotación

El tipo gravamen sobre el IBI

fundacional. Es requisito para esta reducción, el que los mencionados rendimientos se destinen en el plazo de un año a los fines del objeto fundacional.

Son gastos no deducibles:

- Los establecidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- Los gastos imputables directamente a operaciones exentas.
- La amortización de bienes no afectos a actividades sujetas.
- El exceso atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retención en IRPF.

Gozarán de **exención por reinversión** los incrementos de patrimonio obtenidos en la transmisión de activos fijos afectos a explotaciones económicas, que se reinviertan:

- En las condiciones y requisitos establecidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- O bien, en bienes afectos a actividades exentas.

También estarán exentos los incrementos de patrimonio obtenidos por la transmisión de activos fijos no afectos a explotaciones cuando se reinviertan en inversiones relacionadas con actividades exentas.

3. Tipo de gravamen. La cuota impositiva

La base imponible será gravada al 10%.

La cuota íntegra así obtenida será minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, tales como deducción por inversiones en activos fijos nuevos, deducciones para evitar la doble imposición de dividendos, por creación de empleo, etc.

La cuota líquida obtenida será reducida en 200.000 ptas. cuando se realicen exclusivamente prestaciones gratuitas. De la cuota reducida se deducirán las retenciones, pagos e ingresos a cuenta efectuados, que en el caso de resultar negativa la Administración procederá a devolver de oficio.

C) Beneficios en los tributos locales.

Están exentos en el **Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)**, los bienes y propiedades de Asociaciones y Fundaciones, siempre que:

- no estén cedidos a terceros mediante contraprestación.
- estén afectos a las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica.

E S T U D I O S

- no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica .

La exención tendrá efectos retroactivos desde el 1 de enero de 1994, con derecho a devolución si ya han sido abonadas las correspondientes cuotas.

En el **Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**, estarán exentas las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica, en los términos que se desarrollan reglamentariamente y con los siguientes requisitos:

- que se trate de fines de interés general.
- que no generen competencia desleal.
- que sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

5. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES Y DONATIVOS EFECTUADOS A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

La idea o finalidad básica que preside el planteamiento del **régimen tributario de las aportaciones y donativos** efectuados a Entidades sin fines lucrativos, es como se señala en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1994 "**hacer más atractiva la realización de aportaciones a Entidades que tengan como finalidad última la realización de actividades de interés general**", articulándose para ello una serie de medidas incentivadoras que buscan el beneficio del aportante o del colaborador.

Examinaremos las aportaciones y actuaciones concretas que dan lugar a deducción, considerando separadamente las aportaciones que pueden incluirse entre los donativos, de aquellos otros supuestos que se enmarcan en el seno de la actividad empresarial.

En definitiva, las aportaciones a las Entidades sin fines lucrativos pueden ser de dos clases:

- Altruistas, más conocidas como donativos.
- Las realizadas en el contexto de una actividad empresarial.

Clases de aportaciones con deducción

1. Donativos y Donaciones determinadas.
2. Las realizadas en el contexto empresarial.

La Ley contempla un distinto tratamiento fiscal a las aportaciones según procedan de personas físicas o de personas jurídicas:

- En el caso de personas físicas se materializan en deducciones en la cuota, con el inconveniente de que la base de estas deducciones computan para el límite del 30 por 100 que establece el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- En el supuesto de personas jurídicas se consideran partidas deducibles a la hora de determinar la base imponible.

Tratamiento fiscal según donante

1. Personas Físicas: deducciones en la cuota.
2. Personas Jurídicas: Gasto deducible en la Base Imponible.

Esta diferenciación, según la Memoria del Proyecto de Ley presentado en su día por el Gobierno, tiene su razón de ser en la diferente naturaleza de los tipos impositivos, progresivos y proporcionales, de uno y otro impuesto; de ahí que por razones de equidad impositiva haya que arbitrar diferentes mecanismos de deducción.

En general, el **beneficio fiscal** que la Ley reconoce para los **benefactores es doble**, ya que, por un lado posibilita una deducción del importe de los donativos, y por el otro establece la no sujeción de los incrementos o disminuciones patrimoniales que se pudieran poner de manifiesto con ocasión de las donaciones efectuadas.

Beneficio fiscal benefactores

1. Deducción en cuota o en base imponible.
2. No sujeción de los incrementos producidos con ocasión de las donaciones.

Como ya hemos indicado y veremos con detalle más adelante los efectos tributarios que producen las donaciones son distintos si proceden de personas físicas o jurídicas, estableciéndose un diferente tratamiento fiscal en función de la personalidad del donante; si la aportación la realiza una persona física, se configura como una deducción en la cuota del IRPF, y en el caso de personas jurídicas, como gasto deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

- **Para las personas físicas la deducción consiste en el 20 por 100 del importe de los donativos realizados**, sin que la base del conjunto de las deducciones por donativos más las inversiones personales no empresariales pueda exceder del 30 por 100 de la base liquidable del donante a efectos del IRPF.
- **Para las personas jurídicas, los donativos tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades**. El importe a deducir no puede exceder del **10 por 100 de la base imponible** del donante previa dicha deducción o, a elección del donante,

E S T U D I O S

del 1 por 1000 de su volumen de ventas. En el caso de tratarse de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, el límite se eleva al **30 por 100 de la base imponible** o, alternativamente, al 3 por 1000 del volumen de ventas, sin que, en ningún caso, pueda dar lugar a una base imponible negativa.

Efectos tributarios de las aportaciones y sus límites

1.- Personas Físicas:

- deducción del 20 por 100 de los donativos.
- límite del 30 por 100 de la base liquidable del IRPF.

2.- Personas Jurídicas:

- gasto fiscalmente deducible.
- límite del 10 por 100 de la base imponible (ó 1 por 1000 del volumen de ventas).
- límite del 30 por 100 de la base imponible (ó 3 por 1000 del volumen de ventas) tratándose de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

En cualquier caso, las cantidades no deducidas como consecuencia de los límites expuestos, tanto en el IRPF, como en el Impuesto sobre Sociedades, no son susceptibles de compensación en períodos siguientes.

Debemos dejar constancia de que el régimen tributario de las aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas en favor de Entidades sin fines de lucro, tienen un doble tratamiento:

- Aquellas aportaciones que tengan como destinatarios a las Entidades que reúnan los requisitos establecidos en la Ley 30/1994, que gozarán de los beneficios en ella contemplados. (Régimen fiscal especial)
- Las aportaciones realizadas en favor de las Entidades no acogidas a la Ley por no cumplir sus requisitos, que gozarán de los beneficios previstos en la legislación del IRPF y del de Sociedades. (Régimen fiscal general).

Como ya hemos señalado anteriormente el análisis que se realiza a continuación se refiere al régimen fiscal especial contemplado por la Ley, por ser el aplicable a la inmensa mayoría de Fundaciones, Asociaciones y Entidades.

A efectos expositivos, distinguiremos entre:

5.1 Aportaciones efectuadas por las personas físicas a las entidades sin ánimo de lucro

La Ley 30/1994 incorpora algunas deducciones ya previstas en el artículo 78 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establece que los sujetos pasivos tendrán derecho a deducir de la cuota del Impuesto el importe de los donativos que realicen en favor de las Fundaciones y Asociaciones de interés general, si bien eleva los porcentajes de la deducción, al tiempo que crea una nueva.

De acuerdo con la nueva Ley, los sujetos pasivos del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto el 20 por 100 de las siguientes aportaciones y donaciones efectuadas a las Entidades sin fines lucrativos previstas en la Ley:

Donaciones con derecho a deducción (20%)

1. Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Artístico.
2. Obras de arte de calidad garantizada.
3. Cantidades donadas (dinero) para la realización de sus actividades o para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español. Cuotas de Afiliación.
4. Bienes que deban formar parte del activo material de la Entidad donataria y que contribuyan a la realización de sus fines.

A) Patrimonio Histórico Español: Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén 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. (Estado o Comunidades Autónomas).

A efectos del cómputo de la deducción en la cuota, la valoración de los bienes se efectuará por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

En el Registro de Bienes de Interés Cultural se inscriben los de carácter mueble o inmueble que gozan de especial protección y en el Inventario General se inscriben aquellos bienes de carácter mueble que no habiendo sido declarados de interés cultural, si embargo, tienen singular relevancia.

La Ley del Patrimonio Histórico Español estableció determinados beneficios fiscales para fomentar el cumplimiento de los deberes y en compensación a las cargas que en la Ley se imponen a los titulares o poseedores de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español. Los beneficios fiscales son medidas que garantizan el acceso de la colectividad a este Patrimonio.

E S T U D I O S

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley de Fundaciones con relación directa al Patrimonio Histórico Español contemplan cuatro tipo de deducciones en la cuota:

- **Deducción por inversiones en bienes de interés cultural:** deducción en la cuota del 15 por 100 de las inversiones realizadas en la adquisición de bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.
- **Deducciones por restauración y difusión de bienes de interés cultural:** deducción en la cuota del 15 por 100 del importe de los gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes de interés cultural.
- **Deducción por donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español:** como ya hemos comentado la Ley de Fundaciones establece una deducción en la cuota del 20 por 100 de las donaciones puras y simples en bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.
- **Deducción por donaciones para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español:** como tendremos ocasión de comentar, la Ley de Fundaciones establece una deducción en la cuota del 20 por 100 de las cantidades donadas a las Entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritas en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General.

Patrimonio historico español

- Inversión en bienes:	15%
- Restauración y difusión:	15%
- Donación de bienes:	20%
- Cantidades donadas para la conservación, reparación y restauración: . . .	20%

B) Obras de arte de calidad garantizada: las donaciones puras y simples de obras de arte de calidad garantizada en favor de Entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de nuestro Patrimonio Artístico, y se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública. Obviamente en este apartado se incluyen las obras de arte que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, ya que éstas últimas están incluidas en el apartado anterior.

La valoración de estas obras de calidad garantizada se realizará igualmente por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, que también habrá de valorar la suficiencia de la calidad de la obra para que su donación pueda recibir el tratamiento expresado.

Pedro González Sanovilla

Esta medida constituye un evidente apoyo al arte contemporáneo, aunque todavía contempla muchas limitaciones en comparación con otras legislaciones de nuestro entorno.

C) Cantidades donadas (dinero) a estas Entidades para la realización de sus actividades y cumplimiento de sus fines específicos o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Registro General de Bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario General. Se entenderán incluidas las cantidades satisfechas como **cuotas de afiliación** a las Asociaciones de Utilidad Pública, siempre que no se correspondan con una prestación de servicios en favor del asociado.

Se contemplan en este apartado tres supuestos concretos:

- Dinero para la realización de actividades.
- Dinero para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico.
- Cuotas de Afiliación.

Entendemos que tanto la aportación inicial realizada por los fundadores como donación, como las aportaciones sucesivas deben encajarse en el término "donativo", por lo que tanto a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades las cantidades entregadas tienen la consideración de partida deducible en cuota o en base imponible, aunque la existencia de límites cuantitativos en la deducción puede ocasionar distorsiones entre una aportación inicial importante y varias aportaciones sucesivas, por lo que hubiera sido importante permitir la periodificación del incentivo fiscal en varios ejercicios.

D) Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la Entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de sus fines específicos.

Los requisitos que deben concurrir para poder aplicar la deducción son los siguientes:

- Deben ser donaciones puras y simples, por lo que se excluyen de la aplicación de la deducción las donaciones condicionadas y onerosas, así como a las remuneratorias. Debe existir la aceptación del donatario para perfeccionar la donación y poder computarse la deducción.
- Deben ser bienes que deban formar parte del activo material de la Entidad donataria. Se excluye la donación del activo inmaterial (patentes, marcas, Fondo de Comercio...), así como del inmovilizado financiero.
- Deben contribuir a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de sus fines específicos.

E S T U D I O S

La valoración de los bienes se realizará de la siguiente manera:

- Por el coste de fabricación, cuando sean bienes nuevos producidos por la Entidad donante.
- Por el precio de adquisición, cuando sean bienes nuevos adquiridos de terceros por la Entidad donante, siempre que dicho precio no exceda del normal de mercado.
- Por el valor neto contable, cuando sean bienes usados por la Entidad donante.

Límite de la deducción.

El límite de estas deducciones, unidas a las que puedan corresponder al donante por inversiones, será del 30 por 100 de la base liquidable del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tratamiento de los incrementos o disminuciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes.

Los incrementos o disminuciones patrimoniales puestos de manifiesto con ocasión de las donaciones de los bienes mencionados anteriormente no se someterán a gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del donante.

Igualmente, no se someterán al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades, en su caso, los incrementos o disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de la entrega de los bienes del Patrimonio Histórico Español como dación en pago de la deuda tributaria resultante en el IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio o Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se pretende evitar que el pago de cualquier Impuesto citado, mediante la donación de este tipo de bienes, suponga el pago adicional de otra nueva cuota correspondiente al incremento puesto de manifiesto en ese momento.

Justificación de los Donativos.

La Ley establece los requisitos documentales que son necesarios para justificar la **efectividad de las donaciones** que las personas físicas o jurídicas pueden realizar en favor de las Entidades sin fines de lucro.

Para tener derecho a estas deducciones se deberá acreditar la efectividad de la donación, efectuada mediante justificación expedida por la Entidad donataria a través de una certificación que contendrá, al menos, los siguientes extremos:

- Número de identificación fiscal y datos de identificación personal, tanto del donante como del donatario.
- Mención expresa por parte de la Entidad donataria de estar incluida entre las entidades reguladas por esta Ley.

Fernando González Sánchez

- Fecha e importe del donativo cuando sea dinerario.
- Documento público u otro documento auténtico que acredite la donación cuando no se trate de donativos en dinero.
- Destino que la Entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

DONATIVOS: justificación y certificados

- N.I.F. y datos personales del donante y donatario.
- Mención expresa de estar incluida en la Ley.
- Fecha e importe del donativo.
- Documento acreditativo de la donación no dineraria.
- Destino del donativo.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

5.2 APORTACIONES EFECTUADAS POR LAS PERSONAS JURÍDICAS A LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.

En relación con las aportaciones efectuadas por personas jurídicas, la Ley reconoce los mismos beneficios descritos anteriormente para las personas físicas, con la diferencia de que en este caso el importe de los donativos opera como **partida deducible a efectos de determinar la base imponible** en el Impuesto sobre Sociedades.

Los donativos y donaciones recogidos en la Ley son los mismos que los previstos y ya analizados para aportantes personas físicas, si bien para éstos la deducción se establece en la cuota y para los aportantes personas jurídicas el importe de los donativos y donaciones tienen la consideración de partida deducible en la determinación de la base imponible.

En síntesis tienen la consideración de partida deducible en el Impuesto sobre Sociedades el importe de las donaciones y donativos realizadas en favor de las Entidades en los siguientes casos:

- Donaciones de **bienes del Patrimonio Histórico Español**, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General.
- Donaciones de **obras de arte de calidad garantizada** a favor de Entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas, así como el fomento y difusión del patrimonio artístico, siempre que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.

E S T U D I O S

- Donaciones de **bienes** que deban formar parte del **activo material** de la Entidad donataria y que se destinen al desarrollo de los fines de interés general que forman el objeto de la Entidad.
- **Cantidades donadas** para la realización de las actividades que la Entidad efectúe en cumplimiento de sus fines de interés general o bien para conservar, reparar y restaurar bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro General o incluidos en el Inventario General.

Donaciones con derecho a deducción

1. Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Artístico.
2. Obras de arte de calidad garantizada.
3. Cantidades donadas (dinero) para la realización de sus actividades o para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español.
4. Bienes que deban formar parte del activo material de la Entidad donataria y que contribuyan a la realización de sus fines.

La cuantía de la deducción será la siguiente:

- Tratándose de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y de obras de arte de calidad garantizada, la deducción será la valoración de estos bienes efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.
- Tratándose de bienes que deban formar parte del activo material de la Entidad donataria la deducción será:
 - a) Los bienes nuevos producidos por el donante se valorarán por su coste de fabricación.
 - b) Los adquiridos a terceros para su donación por el precio de adquisición, que no podrá ser superior al de mercado.
 - c) Los bienes usados por el propio donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas.

Los límites de la deducción son los siguientes:

- El **10 por 100 de la base imponible** previa a esta donación, en el resto de donaciones y donativos. Alternativamente, se podrá aplicar el límite del **1 por 1000 del volumen de ventas**, sin que pueda resultar base imponible negativa.
- El **30 por 100 de la base imponible** previa a esta donación, cuando se trate de donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico y obras de arte de calidad garantizada. Alternativamente, se podrá aplicar el límite del **3 por 1000 del volumen de ventas**, sin que pueda resultar base imponible negativa.

- El **15 por 100 de la base imponible** previa a esta deducción, en relación con las aportaciones destinadas efectivamente a la realización de los **programas y actividades prioritarias** de mecenazgo establecidos en la Ley de Presupuestos de cada año (Ejercicios 1995, 1996, 1997 y 1998). Hacemos expresa remisión por lo que hace referencia a este apartado a lo señalado en el titulado Actividades y Programas prioritarios de mecenazgo.

El límite de esta deducción es compatible con los beneficios fiscales que suponen los convenios de colaboración en actividades de interés general, y con los gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

Incrementos y disminuciones de patrimonio: existe una absoluta igualdad en el tratamiento de los incrementos puestos de manifiesto con ocasión de las aportaciones efectuadas por personas físicas y las que realicen las personas jurídicas, señalándose que no se someterán al Impuesto de Sociedades los incrementos o disminuciones generados por la donación de bienes.

La justificación de la donación debe hacerse en la misma forma que señalábamos para las aportaciones de las personas físicas, pues la aplicación de las deducciones expuestas se condiciona a que se justifique la efectividad de la donación realizada.

Actividades y programas prioritarios de mecenazgo.

La **Ley de Presupuestos** de cada año podrá establecer una **relación de actividades o programas de duración determinada** a desarrollar por las Entidades sin fines de lucro, pudiéndose elevar hasta cinco puntos porcentuales los porcentajes de deducción y las cuantías de los límites máximos de deducción.

En virtud de esta habilitación, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, prorrogada para 1996 y 1997, establece una deducción del 25 por 100 en la cuota del IRPF, así como la consideración de partida deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que no podrá exceder del 15 por 100 de la base imponible previa a esta deducción, respecto de las cantidades donadas a estas Entidades o Instituciones para el desarrollo de las siguientes actividades y programas:

- La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español, agrupados por Comunidades Autónomas:
 - A) Grupo I: Bienes singulares declarados patrimonio de la humanidad.
 - B) Grupo II: Catedrales Españolas.
 - C) Grupo III: Otros bienes culturales.

E S T U D I O S

- Los siguientes proyectos de ayuda oficial al desarrollo en países del tercer mundo:
 - a) Los de la Agencia Española de Cooperación Internacional para atender gastos derivados de este tipo de proyectos, incluidas las propuestas por Organizaciones no Gubernamentales.
 - b) El de cooperación para el desarrollo destinado a Instituciones sin fines de lucro que actúen en el campo de la cooperación internacional.

Actividades y programas prioritarios de mecenazgo

1. Conservación, restauración o rehabilitación de bienes del Patrimonio Histórico Español:
 - Bienes singulares declarados patrimonio de la humanidad.
 - Catedrales Españolas.
 - Otros bienes culturales.
2. Proyectos de ayuda oficial al desarrollo en países del tercer mundo.

Con el fin de garantizar que las aportaciones a las que se concede este trato preferente se destinen efectivamente a la realización de los programas y actividades prioritarias de mecenazgo, se establece la obligación de informar anualmente al Ministerio competente por razón de la actividad o programa realizados, de las actividades financiadas en el ejercicio con cargo a dichas aportaciones.

La **Ley de Presupuestos para 1998 prórroga** lo dispuesto en la Ley de Presupuestos para 1995 anteriormente analizada, incluyendo específicamente a los mismos efectos los Monasterios de Yuso y Suso, de San Millán de la Cogolla, el Palau de la Música Catalana, el Hospital de Sant Pau de Barcelona, las Médulas de León y el Monte Perdido en los Pirineos. Gozarán de igual deducción las cantidades donadas al Instituto Cervantes y a las Instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, para la promoción y difusión de la lengua española y de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado Español, mediante redes telemáticas y nuevas tecnologías.

5.3 Régimen tributario de las aportaciones realizadas en el contexto de una actividad empresarial.

Dentro de este apartado analizaremos las siguientes actuaciones:

- A. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.
- B.- Adquisición de obras de arte para oferta de donación.
- C.- Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

Clases de aportaciones en el contexto de una actividad empresarial

- A. Convenios de Colaboración empresarial.
- B. Adquisición de obras de arte para oferta de Donación.
- C. Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

A. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

La Exposición de Motivos de la Ley señala que, al contrario que las denominadas actividades de patrocinio publicitario, cuya realización no obedece estrictamente a actividades de interés general, sino de índole publicitario, el denominado Convenio de Colaboración en actividades de interés general permite atraer al ámbito de la Ley aquellas aportaciones que, aunque motivadas también por la idea de conseguir la difusión de la personalidad del aportante, son realizadas preferentemente en beneficio de las Entidades a que se refiere la norma.

El Convenio de Colaboración, comúnmente denominado de "esponsorización", se define como aquel por el que las Entidades protegidas a cambio de una ayuda económica para la realización de actividades, en cumplimiento de sus fines de interés general, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios.

Aunque en el **Convenio de Colaboración** haya una contraprestación indirecta por la publicidad que conlleva, la **finalidad primordial** del mismo es la **liberalidad de la empresa**.

Estos Convenios de Colaboración se diferencian claramente del contrato de patrocinio publicitario, que tiene su tratamiento sustantivo y fiscal específico en la Ley General de Publicidad, que define al mismo como aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.

Desde el punto de vista de la empresa donante resulta el Convenio de Colaboración menos ventajoso que el contrato de patrocinio publicitario, ya que los gastos de publicidad son admitidos normalmente como gastos fiscalmente deducibles sin límite.

Sin embargo, desde el punto de vista de la Entidad donataria, las cantidades percibidas en virtud del Convenio de Colaboración están exentas del Impuesto sobre Sociedades y no así las percibidas en virtud del contrato de patrocinio publicitario.

Las cantidades satisfechas en virtud del Convenio de Colaboración tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible en la empresa o entidad colaboradora con el límite y condiciones siguientes:

E S T U D I O S

- **I.R.P.F.:** En el caso de empresarios y profesionales las cantidades satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible con el límite del 5 por 100 sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida, siempre que no resulte una base imponible negativa por la aplicación de este porcentaje.
- **Impuesto sobre Sociedades:** Las cantidades satisfechas en virtud del Convenio tendrán la consideración de gasto deducible con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1000 del volumen de ventas, sin que puedan resultar bases imponibles negativas.

Este beneficio fiscal es compatible con los derivados de las aportaciones efectuadas a entidades, así como con los establecidos para los gastos en actividades de interés general y fomento y desarrollo de algunas artes.

Convenios de colaboración empresarial

- Las cantidades satisfechas son gasto fiscalmente deducible.
- Límites:
 - * IRPF: 5 por 100 rendimientos netos Actividad.
 - * Impuesto Sociedades: 5 por 100 de la base imponible (ó 0,5 por 1000 del volumen de ventas).

B. Adquisición de obras de arte para oferta de donación.

Tendrá la consideración de partida deducible de la base imponible del correspondiente impuesto (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades) el valor de adquisición de aquellas obras de arte adquiridas para ser donadas al Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Universidades Públicas, Instituto de España y Reales Academias integradas en el mismo, Instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, Entes Públicos y Organismos Autónomos administrativos que se determine reglamentariamente, y las Entidades acogidas al régimen fiscal especial de las Fundaciones y Asociaciones, siempre que la oferta sea aceptada por estas Entidades.

El objeto adquirido para su donación y posterior aceptación por la donataria ha de ser una obra de arte, entendiendo por tal los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección definidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido que tengan valor histórico o artístico.

Las cantidades deducibles serán iguales al coste de adquisición del bien o al valor de tasación fijado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, cuando éste sea inferior, en cuyo caso la entidad ofertante podrá, si lo estima conveniente, retirar la oferta de donación realizada.

Pedro González Santalla

La figura consiste en **adquirir obras de arte y ofrecer su donación**, durante el mes siguiente al de su compra, a **Instituciones Públicas o Entidades protegidas, con el compromiso de hacer efectiva la transmisión en un período máximo de cinco años, y manteniéndolas disponibles para su investigación y exhibición durante este período.**

La **cuantía** de la deducción se realiza teniendo en cuenta el coste de adquisición o el valor de tasación, si es menor, y se divide por partes iguales, en el lapso de tiempo que media entre la aceptación definitiva de la Oferta y la Transmisión definitiva del bien, que en ningún caso puede ser superior a cinco años.

La deducción se practicará reduciendo la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o, tratándose de empresarios o profesionales en régimen de estimación directa se reducirán los rendimientos netos derivados de su actividad empresarial o profesional, hasta el **límite** del porcentaje resultante de dividir 10 por el número de años del período.

Este beneficio fiscal es incompatible, respecto de un mismo bien, con las deducciones previstas por donaciones y donativos efectuados por personas físicas o jurídicas.

Los **requisitos y condiciones** que debe cumplir la oferta de donación son los siguientes:

- La oferta de donación se debe llevar a cabo durante el mes siguiente a la compra del bien.
- Compromiso de transmitir el bien a las Entidades donatarias en un período máximo de cinco años a partir de la aceptación definitiva de la oferta.
- Durante el período transcurrido hasta que el bien sea definitivamente transmitido, el bien deberá permanecer disponible para su exhibición pública e investigación.
- En dicho período las empresas donantes no podrán practicar dotaciones por depreciación correspondientes a los bienes incluidos en la oferta.
- Una vez aceptada la oferta por la Entidad donataria, será irrevocable y el bien no podrá ser cedido a terceros.
- En caso de liquidación de la empresa donante, la propiedad de la obra de arte será adjudicada a la Entidad donataria.
- Cuando la Entidad donataria tenga la consideración de especialmente protegida, no pueden acogerse a este incentivo las ofertas de donación efectuadas por sus asociados, fundadores, patronos, gerentes y los cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive, de cualquiera de ellos.

E S T U D I O S

Adquisición de obras de arte para oferta de donación: requisitos y condiciones

- Un mes desde la compra para hacer la oferta.
- Cinco años para transmitir el bien.
- Hasta la transmisión, el bien estará disponible para su exhibición pública e investigación.
- Hasta la transmisión, la empresa no podrá practicar dotaciones por depreciación.
- Aceptada la oferta, ésta se convierte en irrevocable.
- En caso de liquidación de la empresa, la obra será adjudicada a la Entidad.
- Si la Entidad está especialmente protegida no pueden acogerse a este incentivo los asociados, fundadores, patronos... etc.

C. Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

Tendrán la consideración de partida deducible de la base imponible las **cantidades empleadas** por las empresas en la **realización directa** de las siguientes **actividades de interés general**:

- Actividades u organización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otros de interés general de naturaleza análoga.
- Actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, la edición de libros, videos y fonogramas.

La nota característica de esta deducción es que el acontecimiento puede ser organizado por la propia empresa, a diferencia de las restantes figuras contempladas, en las cuales las personas o entidades colaboradoras se limitan a aportar su mera colaboración material, en metálico o en bienes, pero sin realizar por sí ninguna actividad de interés general.

Las cantidades empleadas por las empresas en la realización de estas actividades, tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles con el **límite y condiciones** siguientes:

- **I.R.P.F.:** En el caso de empresarios y profesionales en régimen de estimación directa las cantidades empleadas tendrán la consideración de gasto deducible con el límite del 5 por 100 sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional, siempre que no resulte una base imponible negativa por la aplicación de este porcentaje.

- **Impuesto sobre Sociedades:** Las cantidades empleadas tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1000 del volumen de ventas, sin que puedan resultar bases imponibles negativas.

Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes

- Las cantidades satisfechas son gasto fiscalmente deducible.
- Límites:
- I.R.P.F.: 5 por 100 rendimientos netos Actividad.
- Impuesto Sociedades: 5 por 100 de la Base Imponible (ó 0,5 por 1000 del volumen de ventas).

Este beneficio fiscal es compatible con los derivados de las aportaciones a entidades, así como con los Convenios de Colaboración empresarial en actividades de interés general.

Las entidades y empresarios interesados deben comunicar por escrito a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de su domicilio fiscal la realización de dichas actividades, el importe del gasto, así como una memoria en la que se describa y justifique la contribución a los fines específicos. En todo caso, los ingresos obtenidos en la actividad para la cual se ha incurrido en el gasto, deben integrarse en la base imponible de la entidad.

5.4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Ley del Impuesto contempla la exención subjetiva para este tipo de Entidades, y afecta a las tres modalidades del Impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

El que la exención sea de carácter subjetivo significa que no está exenta la operación sino la Entidad y que por lo tanto no opera más que en los casos en que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es la Entidad.

Nos encontramos ante una exención de **carácter rogado**, que exige la declaración de la misma por la Dependencia de Gestión Tributaria correspondiente, teniendo la solicitud de la misma un carácter constitutivo y no meramente declarativo.

E S T U D I O S

La solicitud de exención debe presentarse ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal de la Entidad, debiendo justificar los siguientes extremos:

- Inscripción en el registro correspondiente.
- Informe favorable del órgano de protectorado en el caso de Fundaciones o declaración de utilidad pública para las Asociaciones.
- Gratuidad de los cargos de los patronos o representantes legales.
- Compromiso de rendir cuentas a la Administración.
- Se deberá acompañar una copia auténtica de los Estatutos o Reglamentos por los que se rija la entidad.

La exención se concede de forma expresa, a través del correspondiente procedimiento, sometida a la condición del mantenimiento de las circunstancias que la justifican y su revocación se habrá de efectuar por el Ministerio de Economía y Hacienda, previo expediente en que se justifique el incumplimiento y tramitado con audiencia de la Entidad interesada.

La exención no supone la dispensa de cumplir con las obligaciones formales, por lo que las transmisiones serán objeto de autoliquidación con carácter general por la Entidad.

5.5 *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

La Ley establece el principio de que la **aceptación** de la **herencia** por parte de las Entidades se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario. La Ley no se refiere expresamente a los legados, pero entendemos que rige la misma regla, es decir que se aceptan a **beneficio de inventario**. Esta cautela establecida por el legislador es lógica por cuanto para la aceptación de herencias y legados no se exige la autorización del Protectorado.

La aceptación de legados o donaciones con cargas que puedan desnaturalizar el fin fundacional requerirá la previa autorización del Protectorado.

Por otra parte no se podrán repudiar herencias o legados, ni dejar de aceptar donaciones sin la previa autorización del Protectorado, o en defecto de éste sin la aprobación judicial con audiencia del Ministerio Público.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se configura como complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por eso no pueden ser sujetos pasivos del mismo las personas jurídicas, y los incrementos de patrimonio (herencia, legado o donación) obtenidos por personas jurídicas no están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se someten al Impuesto sobre Sociedades.

Regulación

La Ley y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecen **la no sujeción al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y la exención en el Impuesto sobre Sociedades de los Incrementos Patrimoniales que se originen con motivo de la adquisición por donación, herencia o legado a favor de estas Entidades siempre que se obtengan en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.**

Tanto la Ley de Fundaciones, como la Ley del Impuesto sobre Sociedades determinan que las Entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas gozarán de exención en el Impuesto sobre Sociedades por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, así como por **los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo** siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Las herencias y legados pueden ser una importante fuente de recursos para estas Entidades y si se establecen a favor de las mismas, se consideran un incremento patrimonial a título lucrativo sujeto y exento del Impuesto sobre Sociedades. Para este tipo de Entidades **las herencias y legados no están sometidas a gravamen.**

6. LEY 40/1998, DE 9 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, Y LEY 49/1998, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1999

6.1 *Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas*

El artículo 53.3.a) y b) de la Ley 40/1998 dispone que los contribuyente podrán aplicar dos clases de deducciones por donativos:

- **Las previstas en la Ley 30/1994**, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (arts. 59 a 62 de la Ley) ampliamente analizadas en el capítulo V del presente Estudio.
- **El 10 por 100 de las cantidades donadas** (metálico) a las siguientes Entidades:
 - Fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.
 - Asociaciones declaradas de utilidad pública.

Se trata de Entidades no incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, pues en caso contrario les sería de aplicación la misma.

E S T U D I O S

DEDUCCION POR DONATIVOS		
20%	10%	25%
- Entidades donatarias contempladas en la Ley 30/1994 - Fundaciones y Asociaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley. - El Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales... - Los entes Públicos y Organismos Autónomos. - La Iglesia Católica y las Iglesias, confesiones y comunidades. - Institutos de España y las Reales Academias. - La Cruz Roja. - El Real Patronato de Prevención y atención a personas con minusvalía. - La Once. - Las Fundaciones del Patrimonio Nacional.	- Entidades donatarias no contempladas en la Ley 30/1994. - Fundaciones legalmente reconocidas. - Asociaciones declaradas de utilidad Pública.	- Entidades donatarias que participen en los proyectos de ayuda oficial al desarrollo en países del tercer mundo o las donaciones se destinen a la conservación, restauración o rehabilitación de determinados bienes del Patrimonio Histórico Español.

6.2 Ley 40/1998, de 30 de diciembrem, de presupuestos generales del estado para 1999

La disposición adicional decimo octava de la Ley 49/1998, de Presupuestos General del Estado para 1999, establece en su apartado uno la **prórroga** de la disposición adicional vigésimo octava de la Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, tanto respecto a la conservación, reparación y restauración de los bienes singulares declarados Patrimonio de la Humanidad, las Catedrales y los bienes culturales relacionados en el Anexo XI de dicha Ley, como respecto a los proyectos de ayuda al

desarrollo contemplados en la misma. Se incluyen en el citado Anexo XI los Monasterios de Yuso y Suso, de San Millán de la Cogolla en la Rioja, el Palau de la Música Catalana y el Hospital de Sant Pau de Barcelona, las Médulas de León y el Monte Perdido en los Pirineos.

En el apartado dos de la mencionada disposición adicional se establece que durante el ejercicio de 1999 gozarán de una deducción del 25 por 100 en la cuota del I.R.P.F. o de la consideración de partida deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que no podrá exceder del 15 por 100 de la base imponible previa a esta deducción, las cantidades donadas al Instituto Cervantes y a las instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia, para la promoción y difusión de la lengua española y de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español, mediante redes telemáticas y nuevas tecnologías.

En definitiva, **ninguna de estas Leyes**, ni la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que no contiene ninguna disposición al respecto, **modifican la situación anterior**.

ACTIVIDADES Y PROGRAMAS PRIORITARIOS DE MECENAZGO			
Aportaciones y Donativos por: - Personas Físicas - Personas Jurídicas	En favor de: - Fundaciones - Asociaciones de utilidad pública - Entidades	Personas Físicas: - Deducción del 25% - Límite 30% Personas Jurídicas: - Gasto deducible - Límite del 15%	Actividades o programas de duración determinada a desarrollar por las Entidades, establecidas cada año por la Ley de Presupuestos.

INCENTIVOS Y MECENAZGO: CONCEPTO, CLASES, DEDUCCIONES Y LIMITES. ACTIVIDADES Y PROGRAMAS PRIORITARIOS DE MECENAZGO.					
INCENTIVOS	Aportaciones y Donativos por: - Personas Físicas. - Personas Jurídicas.	En favor de: - Fundaciones. - Asociaciones de utilidad pública. - Entidades.	- Bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español. - Obras de arte de calidad garantizada. - Cantidades donadas (dinero). - Bienes del activo material.	Personas Físicas: - Deducción del 20%. - Límite del 30%. Personas Jurídicas: - Gasto deducible. - Límite del 10% (ó 1 por 1000 ventas). - Límite del 30% (ó 3 por 1000 ventas) en bienes del Patrimonio Histórico Español.	Compatible con: - Convenios de colaboración. - Gastos en actividades de interés general y fomento y desarrollo artes.
MECENAZGO	Convenios de colaboración empresarial de: - Sociedades. - Empresarios y profesionales.	Con: - Fundaciones. - Asociaciones de utilidad pública. - Entidades.	Personas Físicas: - Gasto deducible. - Límite del 5%. Personas Jurídicas: - Gasto deducible. - Límite del 5% (ó 0,5 por 1000 ventas)	Ayuda para la realización de actividades de interés general, con compromiso de difundir la participación del colaborador.	Compatible con: - Aportaciones y donativos. - Gastos en actividades de interés general y fomento y desarrollo arte.
	Adquisición obras de arte por: - Sociedades. - Empresarios y profesionales.	Para oferta de donación: - Fundaciones. - Asociaciones de utilidad pública. - Entidades.	Personas físicas y jurídicas: - Gasto deducible. - Límite del porcentaje resultante de dividir 10 por el número del período.	Adquirir obras de arte y ofrecer su donación, comprometiéndose a su transmisión en un período máximo de cinco años. Disponibles para investigación y exhibición.	Incompatible respecto de un mismo bien con aportaciones y donativos.
	Gastos directos en actividades de interés general de: - Sociedades. - Empresarios y profesionales	Por cantidades empleadas en: - Acontecimientos culturales y deportivos. - Actividades de fomento y desarrollo de algunas artes.	Personas Físicas: - Gasto deducible. - Límite del 5%. Personas Jurídicas: - Gasto deducible. - Límite del 5% (ó 0,5 por 1000 ventas)	Acontecimientos y Actividades organizados por la propia empresa.	Compatible con: - Aportaciones y donativos. - Convenios de colaboración Empresarial.
ACTIVIDADES Y PROGRAMAS PRIORITARIOS DE MECENAZGO	Aportaciones y Donativos por: - Personas Físicas. - Personas Jurídicas.	En favor de: - Fundaciones. - Asociaciones de utilidad pública. - Entidades.	Personas Físicas: - Deducción del 25%. - Límite 30%. Personas Jurídicas: - Gasto deducible. - Límite del 15%.	Actividades o programas de duración determinada a desarrollar por las Entidades, establecidas cada año por la Ley de Presupuestos.	

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

E S T U D I O S

EL DELITO FISCAL ANTE EL “ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE”

Jesús María Silva Sánchez

Catedrático de Derecho Penal. Consultor.

Pablo Molins Amat

Abogado penalista.

F. Javier Melero Merino

Abogado penalista.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 4.3. de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), recogiendo una corriente doctrinal y jurisprudencial prácticamente unánime, y plasmada asimismo en otras leyes administrativas, dispone que “*las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado*”. En puridad, se trata de algo más que de una opinión doctrinal y jurisprudencial consagrada en ésta y otras leyes que se estima incluso prevalente al principio de cosa juzgada (así, en sentencias como la STS (3ª) de 10 de marzo de 1987, ponente Excmo. Sr. Rodríguez García). Se trata, en concreto, *de un principio de rango constitucional*, que se vincula al de irretroactividad de las disposiciones desfavorables o restrictivas de derechos.

Con todo, existen algunas diferencias entre uno y otro. Este último, en efecto, se halla consagrado en la Constitución (tanto en el art. 9.3, como en el art. 25.1) y tiene, indubitadamente, carácter *de derecho fundamental reclamable en amparo*. Sin embargo, a pesar de la existencia de una discusión bastante intensa al respecto, no es fácil dar una respuesta similar en lo que se refiere a la aplicación retroactiva de las disposiciones favorables. Hasta el momento, y al menos desde la STC 8/1981, de 30 de Marzo, el Tribunal Constitucional ha señalado que la retroactividad de las disposiciones favorables en el ámbito del Derecho sancionador se obtiene, *a sensu contrario*, de la disposición del art. 9.3 relativa a la irretroactividad de las disposiciones desfavorables. Algo que rei-

E S T U D I O S

teran también la jurisprudencia ordinaria y la doctrina. Ahora bien, el propio Tribunal Constitucional, en una serie de sentencias que siguen la línea marcada por la referida STC 8/1981, ha matizado que el principio de retroactividad de las disposiciones favorables no forma parte del derecho subjetivo a la legalidad del art. 25.1, con lo que no es posible reclamarlo en amparo por la vía de este precepto. Quizá la última expresión de esta línea sea el ATC (2ª) 146/1998, de 25 junio.

Así, la naturaleza de "derecho fundamental" de la retroactividad de las disposiciones favorables ha sido negada, entre otras, por las SSTC 131/1986, de 29 de octubre, 177/1994, de 10 de junio y 203/1994, de 11 de julio.

Ahora bien, conviene significar que, en relación con estas dos últimas sentencias, se han producido extensos votos particulares del Excmo. Sr. Mendizábal Allende y de éste mismo y el Excmo. Sr. Cruz Villalón, respectivamente. En particular, El Sr. Mendizábal ha argumentado que el carácter de derecho fundamental de la aplicación retroactiva de las disposiciones favorables deriva de su vinculación con la idea de "Justicia" como valor superior del ordenamiento jurídico. De modo similar, podría apelarse asimismo al principio de igualdad, que se cuenta entre los "valores superiores" del ordenamiento jurídico español. Pues, en efecto, el mantenimiento de la sanción por unos hechos cuando se ha producido un cambio valorativo que determina que, en adelante, esos mismos hechos no sean sancionados contraviene los principios de igualdad y de justicia, salvo que se tenga una visión estática y formalista del ordenamiento, que no es la consagrada en el texto constitucional.

De este modo, podemos concluir que el principio de retroactividad de las disposiciones favorables no sólo se ve acogido en el art. 4.3 LDGC, sino que además, es un principio que rige en todo el Derecho administrativo sancionador; asimismo, que tiene rango constitucional por su vinculación con lo contenido en el art. 9.3 CE; y que, si bien según la jurisprudencia constitucional vertida hasta el momento, no constituye un derecho fundamental, existe una importante discusión al respecto que es previsible que acabe conduciendo a un cambio de la jurisprudencia constitucional en este último sentido.

Pese a lo expuesto, es lo cierto que la Disposición Transitoria Única de la LDGC dispone, en su número 1, que *los procedimientos Tributarios ya iniciados se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión*. Ello afecta, en lo que aquí interesa de modo más concreto, a lo establecido en el art. 24 LDGC, en el sentido de que

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- A) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- B) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.*
- C) La acción para imponer sanciones tributarias.*

D) El derecho a la devolución de ingresos indebidos."

A la luz de la Disposición transitoria parece, en efecto, obligado concluir que, si un procedimiento sancionador ya en curso se inició antes de transcurridos cinco años -anterior plazo de prescripción- (pero una vez transcurridos cuatro) desde la producción del hecho infractor, pese a lo sentado en el citado art. 24 LDGC, no podrá estimarse prescrita la acción para imponer la correspondiente sanción.

Sin embargo, una norma que acorta los plazos de prescripción de una infracción es, sin duda, una "norma favorable", al igual que una norma que los amplíe habrá de ser conceptuada como norma desfavorable. Ello, por mucho que las normas relativas a la prescripción se separen de las que tipifican las infracciones o las sanciones. En vista de ello, es nuestra opinión que la extensión del alcance de la Disposición Transitoria Única de la LDGC a toda clase de procedimientos tributarios y, entre ellos, precisamente al sancionador pugna directamete con la vocación expansiva y absolutizadora del referido principio de retroactividad de las disposiciones favorables, expresado en el art. 4.3 LDGC. Así las cosas, una interpretación conforme a la Constitución llevaría a restringir el tenor literal de la Disposición Transitoria de la LDGC, de modo que el bloqueo a la aplicación retroactiva de los plazos de prescripción (y de otras normas favorables) sólo se produciría respecto de aquellos procedimientos que no tuvieran naturaleza sancionadora. En otras palabras, pese a la literalidad de la referida Disposición transitoria, cabría una aplicación retroactiva de los plazos de prescripción en cuanto a las infracciones, con la consiguiente imposibilidad de imposición de sanciones tributarias.

2. ART. 24 LDGC Y RESPONSABILIDAD PENAL.

2.1 Consideraciones previas.

De todos modos, aun aceptado lo anterior, cuestión distinta es la relativa a si el acortamiento de los plazos de prescripción en la LDGC y su eventual aplicación retroactiva en el caso del procedimiento sancionador tributario tiene alguna repercusión en Derecho penal. Esta incidencia puede analizarse desde diversos puntos de vista. Así, procede analizar:

- A) Si el nuevo plazo de cuatro años establecido en la LDGC para la *prescripción de la acción para sancionar* las infracciones tributarias incide, reduciéndolo, en el plazo de prescripción del delito, de modo que la *extinción de la responsabilidad penal por el delito de defraudación tributaria se produciría a los cuatro años de la consumación del hecho*.
- B) Si el referido plazo de prescripción de la LDGC, al declarar *prescrita la obligación tributaria*, elimina la tipicidad penal del hecho. De modo que, con independencia del desvalor de la conducta, no cabría apreciar la concurrencia del *desvalor del resultado del delito*: no se daría la lesividad específica.

E S T U D I O S

- C) Si el referido plazo de prescripción de la LDGC, al declarar *prescrita la obligación tributaria* con el transcurso de cuatro años desde el momento de la realización del hecho, da lugar a una exención de responsabilidad criminal *identificable con o, al menos, análoga a la de la regularización tributaria* (art. 305.4 CP). Es decir, permite asignar relevancia eximente de la responsabilidad criminal a la *fase postdelictiva*: en este caso, a partir de un *comportamiento postdelictivo no del sujeto activo, sino del sujeto pasivo*.

Las tres líneas argumentales tienen un desarrollo distinto. Ahora bien, todas ellas parten de un tronco común: el principio de unidad del ordenamiento jurídico. El Derecho penal, en efecto, si bien es cierto que tiene importantes especificaciones que se conectan con sus funciones preventivas propias como *ultima ratio*, no es algo desconectado del resto del Ordenamiento Jurídico. Ello, que cabe predicar de modo general del Derecho penal, debe afirmarse de modo cualificado a propósito del Derecho penal económico y, en lo que aquí interesa, del delito de defraudación tributaria. Se entiende que éste constituye una "Ley penal en blanco" o un tipo con elementos normativos, lo cierto es que se trata de un tipo "abierto" (algunos de cuyos elementos, al menos, pertenecen a la categoría de los denominados "elementos de valoración global del hecho"), y que, por lo tanto, está precisando de integración con el *conjunto de obligaciones propias de la legislación tributaria*. Sentado esto, sería incorrecto pretender que las obligaciones que dicha legislación establece se hallan en la base del tipo y de la lesividad específica y, por el contrario, en el caso de que la *legislación tributaria haga decaer una determinada obligación*, entonces ello no ha de tener repercusión alguna en el Derecho penal.

A mayor abundamiento, resulta que en la regulación legal del delito de defraudación tributaria se ha producido una radical vinculación entre la exención de responsabilidad penal y la extinción de la obligación tributaria. En efecto, la *extinción de la obligación tributaria por regularización*, en los términos formalmente establecidos en el art. 305.4 CP, determina la aparición de una *eximente de responsabilidad penal* (que ha dado en calificarse, aunque su naturaleza jurídica sea discutible, como "excusa absoluta"). Luego en absoluto puede afirmarse que la suerte que siga la obligación tributaria sea por completo ajena a la responsabilidad penal del obligado tributario. Sencillamente, el legislador penal no lo ha querido así. Y no lo ha querido así porque, más allá de declaraciones retóricas, nadie puede desconocer que el delito de defraudación tributaria en realidad constituye básicamente un instrumento de refuerzo de la pretensión de la Hacienda pública de obtener el pago de los tributos.

2.2 Prescripción de la obligación tributaria y prescripción del delito

Poco detalle merece, a nuestro juicio, la consideración de si el régimen de la prescripción del art. 24 LDGC puede dar lugar a una reducción -a cuatro años- del plazo de prescripción del delito de defraudación tributaria. Ello, no porque exista aquí un *problema de legalidad*, derivado de que la LDGC es una ley ordinaria. La reserva de ley or-

Diego Muñoz Salazar Sánchez - Pablo Molina Arredondo - El Joven M - 10 de Mayo

gánica sólo rige para las disposiciones penales que tienen efecto fundamentador de la punibilidad (y sólo de determinadas penas, según jurisprudencia reiterada del Tribunal Constitucional). En absoluto cabe afirmar que rija la reserva de ley orgánica para disposiciones no fundamentadoras de la punibilidad. Por tanto, aunque éstas, como en el caso de las relativas a la prescripción del delito, se contengan en la ley Orgánica del Código penal, dado que no son "materia" de Ley Orgánica, no pueden experimentar una "congelación" de rango por el mero hecho de su inclusión en una ley que de modo global y formal se reviste de los requisitos de aprobación propios de las leyes orgánicas. En suma, *no hay ningún obstáculo de legalidad para que, en virtud de una ley ordinaria, se reduzcan los plazos de prescripción de un delito*, como tampoco lo hay para que, en virtud una ley ordinaria, se creen causas de justificación. En ambos casos, se trata de disposiciones que amplían la esfera de libertad de los ciudadanos y no que la restringen. Por tanto, no cabe alegar en contra de ello el rango de Ley orgánica que constituye una garantía de los derechos fundamentales.

La fundamental es, aquí, la perspectiva material. Así, en nuestra opinión, son convincentes los argumentos que abonan la tesis de la independencia de los plazos de prescripción del delito de defraudación tributaria frente a los plazos de prescripción que se establezcan en el ámbito administrativo a efectos de la imposición de sanciones. Siendo obviamente más grave el delito de defraudación tributaria que la mera infracción administrativa, también parece razonable que no coincidan los plazos de prescripción y que sean superiores los de la infracción penal (cinco años). Dado, por lo demás, que el plazo de prescripción de la infracción penal discurre de modo plenamente independiente de los procedimientos administrativos eventualmente incoados antes de la iniciación del procedimiento penal, no parece posible extraer conclusiones para lo uno a partir de lo otro. En efecto, debe tenerse en cuenta que, abandonado por la legislación penal tributaria el sistema de prejudicialidad administrativa, los Tribunales penales ni se ven vinculados por la liquidación efectuada (o no efectuada) por la Administración ni, por supuesto, por los plazos de los que dispone la Administración para perseguir la correspondiente infracción. Así, es cierto que podrá darse el caso de que se persiga penalmente un supuesto de hecho respecto del cual haya prescrito la acción de la Administración para sancionar.

En conclusión, de la reducción retroactiva del plazo de prescripción de las infracciones administrativas tributarias a cuatro años, no es posible derivar que el plazo de prescripción del delito de defraudación tributaria haya de ser también de cuatro años.

2.3 Prescripción de la obligación tributaria y tipicidad

La realización entre la obligación tributaria y el tipo penal del delito de defraudación tributaria es innegable *ex definitione*. A partir de ello, también tiene sentido que la reducción del plazo prescriptivo de dicha obligación, con la consiguiente extinción anticipada de la misma, pueda tener efectos en el referido tipo penal.

E S T U D I O S

Evidentemente, la afirmación de la repercusión de la extinción de la obligación tributaria sobre el tipo penal sólo puede sostenerse a partir de una vinculación del mismo con los intereses de la Administración Tributaria. En cambio, la desvinculación del tipo delictivo de dichos intereses 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. Se trata, en definitiva, de dos visiones del delito: una (más accesoria) que lo vincularía, sobre todo, a la elusión de obligaciones tributarias; y otra (más independiente) que se centraría en la idea de infracción de normas jurídico-penales de conducta.

Desde la primera de las perspectivas expuestas, la extinción de la obligación tributaria por prescripción tiene un sentido inequívoco: supone *la desaparición del interés recaudatorio* de la Administración tributaria, que acepta la liquidación efectuada por el contribuyente; o, visto de otro modo, implica que la Administración ha *renunciado a las conductas de autoprotección* que el ordenamiento jurídico le proporciona. Desde este punto de vista, podría sostenerse la inexistencia de lesividad, o bien la imputación del hecho en todo caso a la conducta de la Administración tributaria, que tras la declaración y autoliquidación (en los tributos que la requieren) del contribuyente, no realiza conducta alguna encaminada a subsanarla.

En suma, siempre desde esta perspectiva, el contribuyente, prescrita su obligación, no habría *eludido* el pago de tributos; y el tipo requeriría precisamente una *elusión defraudatoria* del pago de tributos. No se habría eludido el pago de tributos por cuanto, tras extinguirse la obligación, no habría pago que eludir: habría tenido lugar un hecho (la prescripción del derecho de la Administración de determinar la deuda) que la ley General Tributaria asimila al pago. Luego *no podría concluirse que se realiza la tipicidad en el sentido de que, materialmente, se hubiera eludido el pago de un tributo debido según las reglas de las obligaciones tributarias*.

2.4 Prescripción de la obligación tributaria y eximentes de responsabilidad penal.

La reducción a cuatro años del plazo de *prescripción de la obligación tributaria*: esto es, del derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación o para exigir el pago de la deuda liquidada (art. 24 a) LDGC puede tener, en todo caso, una repercusión fundamental sobre el Derecho penal: se trataría de una repercusión sobre la *punibilidad* del delito de defraudación tributaria, excluyéndola.

En efecto, cabe sostener que no es posible proceder penalmente por delito contra la Hacienda Pública cuando ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda o la acción para exigir su pago. Como es sabido, en el ámbito tributario, *la prescripción de la obligación tributaria equivale al pago espontáneo fuera del plazo* (art. 61.3 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de la misma por la Ley 25/1995). Así, cabe concluir que en los casos en que el procedimiento de determinación de la deuda

y liquidación por parte de la Administración Tributaria no se ha iniciado en el plazo legalmente establecido a tal efecto (ahora, cuatro años), resultan automáticamente *conválidas* la declaración y la autoliquidación efectuadas por el contribuyente.

Expresado de otro modo: *la prescripción del derecho de determinar la deuda con la consiguiente extinción de la obligación tributaria supondrían una automática regulación de la situación tributaria del contribuyente.*

Como cabe recordar, la *regularización tributaria* tuvo inicialmente una acogida legal tan sólo en el derecho tributario, pese a lo cual se admitió su incidencia eximente también en el Derecho penal; y luego fue acogida expresamente por la ley penal (ahora, en el art. 305.4 CP) Es cierto que, hasta el momento, la regularización se ha asociado a la realización, por parte del contribuyente, de una declaración complementaria y al pago de lo debido en virtud de la misma. Ahora bien, también lo es que esto último no viene exigido por la ley penal, que se *limita a afirmar que queda exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria*. Y la regularización puede proceder del contribuyente (declaración complementaria) o de la Administración (liquidación definitiva). Pues bien, la extinción de la obligación tributaria (por transcurso del plazo de prescripción de cuatro años que establece la LDGC) es una *regularización de la situación tributaria por el transcurso del tiempo*. *El contribuyente, en estos casos, ha regularizado su situación tributaria con el transcurso del tiempo y, de este modo, se realiza el tenor literal del art. 305.4 CP*. Por lo demás, no es sólo que el tenor literal del art. 305.4 abarque estos supuestos. Además hay un argumento *lógico-sistemático* que avala esta conclusión. En efecto, resulta que, extinguida la obligación tributaria por prescripción tras el transcurso de los cuatro años de la LDGC, no cabe la regularización mediante pago (pues, aunque se dieran todos los demás requisitos, ya *no hay obligación subsistente que pagar*). *Pues bien, si el contribuyente no puede regularizar su situación tributaria mediante pago, ello será porque dicha situación tributaria ya está regularizada* (por el transcurso del tiempo). Porque la situación tributaria o *está regularizada* o es, dados los demás requisitos, *regularizable: tertium non datur*.

En términos jurídico-penales ello significaría lo siguiente: la prescripción de la obligación tributaria, por no haber sido iniciado el procedimiento para liquidar la deuda en un plazo de cuatro años, constituye una *excusa absolutoria fundada en el derecho tributario*, que afecta al Derecho penal. Afecta al Derecho penal porque es posible incluir tal supuesto en una interpretación del art. 305.4 CP. Una interpretación que ni siquiera tiene por qué ser *extensiva*; aunque, por supuesto, la interpretación extensiva no plantea problema alguno en las eximentes de responsabilidad. Más aún, aunque se considere que tal hipótesis no cabe en el art. 305.4 CP (cuestión difícil pues, como se ha visto, resulta perfectamente subsumible en su tenor literal y argumentable en términos lógico-sistemáticos), se podría fundamentar en una *analogía in bonam partem* (obviamente legítima en Derecho penal) con dicho art. 305.4 CP 1995 (art. 349.3 CP 1973). Dicha analogía tendría su base en la equiparación que entre *prescripción de la obligación* y *pago espontáneo* realiza la legislación tributaria.

E S T U D I O S

La eximente que hemos tratado de configurar sería aplicable retroactivamente. Es, desde luego, cierto que en lo relativo a la prescripción de la obligación tributaria (del derecho a la determinación de la deuda) no cabe tal aplicación retroactiva pues la misma no se halla comprendida en el Derecho sancionador, y por tanto queda fuera del art. 9.3 CE. Ahora bien, *aquí no se trataría de una aplicación retroactiva del plazo de prescripción de cuatro años para las obligaciones tributarias. Se trataría, por contra, de la aplicación retroactiva de una eximente penal (la regularización de la situación tributaria por prescripción de la obligación) contenida en el art. 305.4 CP -según creemos- o construible por analogía in bonam partem*. Así, aunque tal nuevo plazo de prescripción del derecho de la administración a la liquidación de la deuda (art. 24 LDGC), *per se* no pueda aplicarse retroactivamente, por no pertenecer al Derecho sancionador (a diferencia de lo que sucede en la prescripción de las infracciones y de las sanciones), *sí debe aplicarse retroactivamente, tan pronto como la Ley que lo regula entra en vigor, en la medida en que configura una eximente de responsabilidad penal*.

Por lo demás, es evidente que concurren en el caso los demás requisitos que establece el art. 305.4: al haber prescrito el derecho de la Administración de determinar la deuda, no hay tampoco "*actuaciones de comprobación*" que pudieran obstar a la eficacia de la regularización. Y tal regularización ha tenido lugar, a la luz de la nueva normativa aplicable retroactivamente, evidentemente antes de interposición de querella o denuncia.



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

E S T U D I O S

**ANÁLISIS PRÁCTICO DE LA UTILIZACIÓN ABUSIVA POR
PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN DE LAS DIFERENTES
FIGURAS JURÍDICAS***

Antonio Velasco Garrido

Abogado

Miembro de la AEDAF

Índice

1. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.
2. EL ABUSO DE LA POTESTAD SANCIONADORA
3. LOS MORTIFICANTES EMBARGOS
4. LOS REGISTROS DOMICILIARIOS
5. CONCLUSIONES
6. MENSAJE A LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

* Ponencia desarrollada en la jornada de clausura de las VIII Jornadas de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Delegación CatalanoBalear, el día 24 de octubre de 1998

E S T U D I O S

1. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Cuando el 12 de julio de 1995 nos reuníamos en el entrañable salón de actos del Colegio de Abogados de Barcelona para comentar la que muy pronto sería ley 25/1995 de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, los Ponentes que entonces intervinimos en el acto mostramos abiertamente nuestro recelo sobre la utilización que los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria iban a hacer en el futuro de los artículos 23, 24 y 25 de la ley, pues bastaba con haber seguido con un poco de interés la gestación de la reforma para comprender que la Inspección Tributaria no iba a renunciar fácilmente a tener en sus manos un instrumento que le sirviera de excusa para desbaratar toda estrategia tributaria que no condujera al peor de los resultados liquidatorios posibles⁽¹⁾.

Yo mismo advertía: “negocio indirecto, simulación parcial o total del negocio jurídico, falta de causa, abuso de formas jurídicas, serán las cantinelas que, con el telón de fondo de las sanciones, oiremos a los órganos de la Inspección de los Tributos cuando los contribuyentes optativamente, aunque sea con transparencia total, hayan acudido a las formas contractuales que, con la ley en la mano, más les convengan”.

Y así fue porque el ejercicio de adivinación era fácil y el errar prácticamente imposible. Ahora que la ley 25/1995 le cerraba la puerta a la calificación de los negocios jurídicos por el resultado económico, situando el apartado 3 del artículo 25 en el lugar correspondiente al hecho imponible, tendría que encontrar el sucedáneo que le permitiera seguir en su línea de rechazar la economía de opción.

Desde la creación de la Agencia Tributaria por la ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, ya fuera porque la Inspección Tributaria sintió sobre sus espaldas la responsabilidad de la recaudación, ya fuera por la manera de vincular el premio de sus esfuerzos al monto de las actas levantadas, o ya fuera tal vez por ambas cosas, lo cierto es que aprovechando la existencia de conductas aisladas de rechazable insolidaridad tributaria, muy bien orquestadas ante los medios de comunicación, la Agencia Tributaria se dedicó a no dejar títere con cabeza, dando el mismo tratamiento a las planificaciones fiscales hechas a la luz del día, basadas en la hábil utilización del Derecho, que a las burdas ingenierías generadoras de dinero negro a través de situar las plusvalías en paraísos fiscales o en interpuestos testaferros que en un abrir y cerrar de ojos eran capaces de vender en mil lo que horas antes habían adquirido en cien.

⁽¹⁾ El acto había sido organizado por el Colegio de Abogados de Barcelona en colaboración con MUNDO FISCAL. Fueron Ponentes conmigo José Arias Velasco; José Cros Garrido; José Juan Ferreiro Lapatza, Enrique Martínez Robles, a la sazón Secretario de Estado de Hacienda, y Rafael de Mendizábal Allende.

Antonio Velasco Garrido

Para combatir las primeras (las segundas se caían por su propio peso) la pujante Agencia Tributaria empleó el apartado 3 del artículo 25 de la Ley General Tributaria, entonces mal ubicado entre las normas de interpretación, como un instrumento de recalificación de negocios jurídicos productores de hechos imposables claramente tipificados en las leyes propias de cada tributo⁽²⁾.

Nada le importaba que, por ejemplo, la ley del IRPF estableciera un determinado tratamiento para las enajenaciones de los derechos de suscripción preferente. Para la Inspección Tributaria, como quiera que económicamente igual da vender acciones que vender derechos de suscripción, porque ambas formas producen el efecto indirecto de reducir la participación accionarial en la sociedad, al amparo de ese redescubierto artículo 25.3 de la LGT se hizo tributar a las ventas de los derechos de suscripción por las normas aplicables a los incrementos de patrimonio generados por transmisión de acciones y además, claro, con aplicación de intimidatorias sanciones de hasta el ciento cincuenta por ciento de la cuota.

En realidad lo que sucedía es que teniendo la Administración Tributaria por proscrita la economía de opción, no quiso combatirla nunca por el mecanismo del expediente de fraude de ley, que es el instrumento natural a emplear para corregir los efectos de los negocios jurídicos planificados que, por su sofisticación, desborden presumiblemente los límites de aquélla.

Por un lado, la prepotente Administración Tributaria no estaba dispuesta a acudir al expediente especial de declaración de fraude a la ley; quería naturalmente algo más sencillo que el tener que fajarse con el sujeto pasivo en tan difícil escenario, bajo las garantías de un proceso judicial inspirado en los principios de la contradicción, para demostrar que el sujeto pasivo había querido eludir las normas.

Por otro, al no permitir la ley sancionar las conductas constitutivas de fraude de ley, el artículo 24 de LGT⁽³⁾ que lo regulaba no le pareció nunca un arma suficientemente arrojadiza a la hora de proponer al contribuyente la regularización de la situación fiscal, pues, como es fácil comprender, ningún contribuyente renunciaría a defender ante los tribunales que su actitud tenía encaje en la economía de opción y no en el fraude de ley.

⁽²⁾ Regulado en el artículo 24 de la LGT de 1963 fue tardíamente desarrollado por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, finalmente derogado por el Real Decreto 803/1993, por lo que hoy no existe desarrollo reglamentario del fraude de ley

⁽³⁾ En el texto de 1.963 el artículo 25 estaba incluido en el Capítulo II del Título I, en la Sección 2ª. Interpretación.

E S T U D I O S

Por estas razones los órganos de la Inspección Tributaria orillaron deplorablemente de manera sistemática el empleo del artículo 24 de la LGT para sustituirlo, torticera-mente, por el 25.3, aprovechando como antes decíamos su no muy feliz redacción y, sobre todo, que en su aplicación la ley no prohibía expresamente la imposición de san-ciones, erigiéndose éstas en el irresistible instrumento de convicción.

Y la verdad es que ha sido una pena, porque ante el flagrante olvido del artículo 24 LGT, han sido prácticamente inexistentes los casos de fraude de ley planteados ante los tribunales de justicia; algunos esporádicamente se produjeron pero en el fondo los supuestos planteados encajaban mejor en los parámetros jurídicos de la simulación que en los del fraude de ley propiamente dicho.

Y digo que es una pena que no se haya podido perfilar a través de la jurispruden-cia el alcance de la economía de opción porque la especial naturaleza del Derecho Tri-butario hace que las alternativas ante el pago de los tributos se muevan entre dos prin-cipios básicos en cierto modo contradictorios :

El interés general recaudatorio, como bien general a proteger en el Estado de De-recho, aconseja reducir las prácticas elusorias a través de las economías de opción.

Pero también, la falta de sistemática jurídica con que se redactan las leyes tribu-tarias, cada vez más ostensiblemente apartadas de los principios generales del Derecho, configurando las obligaciones tributarias de manera casuística, hace que bajo esta con-cepción de los hechos imponible tengan sentido las planificaciones que, utilizando las diversas maneras que el Derecho ofrece para a hacer las cosas, eviten el caer en los ac-tos o negocios que peor estén tratados.

Así, si la ley del IRPF, por torpeza o porque simplemente así lo ha querido el le-gislador, establece dos maneras distintas de gravar los incrementos de patrimonio para las transmisiones onerosas y lucrativas, es lógico que antes de donarse un bien cual-quiera, donante y donatario estudien el camino a seguir :

- a) Hacer la donación sin más, o
- b) Donar el importe del dinero y acto seguido formalizar la compraventa.

Este caso sería de pura economía de opción, en absoluto merecedor de reproche legal de clase alguna, porque tan natural sería hacer lo primero como lo segundo y por-que en modo alguno se produce ni abuso del Derecho ni desnaturalización de las fun-ciones que a la donación y a la compraventa les atribuye el ordenamiento jurídico.

Sin embargo otros casos más rebuscados incidirían probablemente en fraude de ley.

Llegado a este punto voy a recordar, aunque sea de manera breve, lo que se en-tiende en el Derecho Tributario por economía de opción, fraude de ley, causa, simula-

Dr. en. Velasco Cordero

ción y negocio indirecto, para luego ver de que forma tan improcedente los ha entendido y aplicado la Administración Tributaria, antes bajo la excusa de la calificación por el resultado económico y hoy, después de la ley 25/1995, bajo la de la existencia de simulación o de falta de causa contractual.

La economía de opción

Se entiende por economía de opción la elección, entre varias alternativas, de la más conveniente desde el punto de vista fiscal. Dada la naturaleza del Derecho Tributario, cuyos hechos imponibles están determinados por la ley de manera extraordinariamente particularizada, la distinta manera de hacer las cosas puede tener una importancia decisiva a la hora de soportar el gravamen.

Si una finalidad puede obtenerse por varias vías, es decir, mediante la elección alternativa de una u otra figura jurídica, es válido (no sólo válido, sino obligado para cualquier buen administrador de un patrimonio) acudir a aquella que le sea más favorable.

Son notas de la economía de opción :

- 1ª) Que se eluda, es decir, que se esquive un tributo.
- 2ª) Que el negocio jurídico elegido además de ser lícito produzca unos efectos determinados por la ley fiscal. (Norma de cobertura).
- 3ª) Que el negocio jurídico realizado sea el querido por las partes. Es decir, que no se produzca una contradicción entre lo interiormente querido por las partes y lo externamente realizado.
- 4ª) Finalmente, que el negocio jurídico elegido sea acorde con el fin perseguido.

Fraude de ley

Fronterizo con la economía de opción se halla el fraude de ley. Dejando a un lado definiciones, diremos que las notas 1ª; 2ª y 3ª apuntadas en la economía de opción son también propias del fraude de ley, por cuanto :

- Con el fraude de ley se esquiva un tributo.
- El negocio elegido está apoyado en una norma.
- El negocio realizado es el verdaderamente querido. No encubre a otro que sería el querido, no; el querido es simplemente el realizado.

Es, pues, en la nota 4ª en donde hay que encontrar la diferencia entre el fraude de ley y la economía de opción. Si el negocio realizado, siendo lícito, es el querido por las

E S T U D I O S

partes pero atenta contra el orden natural del Derecho; o produce un abuso de las instituciones o una intolerable tergiversación del orden jurídico, en ese caso se produce la reacción del Derecho para reconducir los negocios jurídicos elegidos a los hechos im-
ponibles previstos para la normalidad.

La economía de opción es la reacción natural del contribuyente ante las incohe-
rencias del ordenamiento tributario; el fraude de ley por el contrario implica un exceso
de retorcimiento de las cosas para eludir los efectos de una ley básicamente bien hecha.

En resumen, mientras de la economía de opción diríamos que es lícita y siempre
aconsejable, del fraude de ley decimos que el interés recaudatorio lo combate, pero no
es reprochable en tanto en cuanto se da bajo el supuesto de hacerse las cosas con trans-
parencia, o sea, sin nada que ocultar a la Hacienda Pública. Por eso el Derecho Tribu-
tario corrige los negocios jurídicos efectuados en fraude de ley pero no sanciona a quien
en ellos incurre.

La causa

La causa, juntamente con el consentimiento y el objeto, es un elemento esen-
cial del contrato.

“La causa es el fin contractual que se persigue, no los motivos que impulsan a ca-
da parte” (T.S., Sentencia de 31 de enero de 1.991). “La causa se determina por móviles
de trascendencia jurídica” (Sentencia 30-12-1985). “Se debe distinguir entre la causa
contractual, de carácter objetivo, y los móviles subjetivos que impulsan al contratante”
(Sentencia de 3-2-1981).

La causa tiene, pues, carácter objetivo; es la razón, el fin que persiguen las par-
tes: prestar dinero para percibir un interés; vender algo para obtener el precio.

En una ampliación de capital, la causa es el desembolso del capital a cambio de
recibir participaciones sociales. Dar entrada a través de la ampliación del capital a un
nuevo socio sería una circunstancia ajena a la causa.

No obstante, el negocio formalmente elegido debe ser el adecuado al fin perse-
guido.

Negocio indirecto

Llama la doctrina negocios indirectos a aquéllos de que se sirven los contratantes
para lograr unos fines distintos de los que le son propios. O dicho en otros términos,
aquéllos cuya causa es manipulada por los contratantes con el fin de obtener un fin dis-
tinto de aquél para el que normalmente fueron concebidos por el ordenamiento, de tal
suerte que se produce una discordancia al sacárseles de su normal contexto.

Artículo 1615 (Contenido)

Puesto que en la aplicación práctica del Derecho Tributario el negocio indirecto sólo sería concebible en el deseo de evitar algún tributo, el negocio indirecto es tan fronterizo con el fraude de ley que bien podría confundirse con él. Pero como apunta Tulio Rosembuj aún sospechando la vecindad de ambas figuras, sería arbitrario deducir que todo negocio indirecto debe entenderse realizado en fraude de ley.

Si el negocio indirecto es el verdaderamente querido por las partes porque el objetivo final o fin perseguido puede obtenerse apoyándose en el tipo contractual elegido, es obvio que en tanto no exista otra cosa que el forzamiento de la causa, el negocio indirecto no podría ser atacado más que por vía del expediente del fraude de ley.

Como en el negocio indirecto la forma elegida es querida en realidad más por el resultado que por la forma contractual en sí misma, la propensión a la artificialidad puede llegar al extremo de ahogar la causa, como ocurre en determinados contratos que, llamándose de seguro, carecen de causa por falta de traslación del riesgo del asegurado al asegurador. Nos encontraríamos ante un supuesto de contrato anómalo, cuya calificación tiene que hacerse, a falta de causa formal, interpretando la relación económica subyacente.

La simulación

La esencia de la simulación jurídica es fácil de entender. Es la contradicción entre lo que se hace realmente y lo que se aparenta hacer.

La simulación implica necesariamente la existencia de dos contratos: uno que se da a conocer frente a terceros y otro que se mantiene oculto. Uno que se pone sobre la mesa y otro, contradictorio con éste, guardado celosamente en el cajón.

Llama a este último la doctrina documento de contradeculación dirigido a quitar validez a la declaración exteriorizada.

Como es imposible saber lo que pasa por la mente humana, no cabe planteamiento alguno de un litigio sobre simulación contractual si quien la denuncia no aporta el contrato real oculto (la contradeculación). De ahí que los civilistas mantengan la tesis de que la prueba del contrato simulado es esencial para prosperar la pretensión de simulación.

Tachar de simulado un negocio jurídico por obedecer a razones de conveniencia fiscal es un gravísimo error, porque el negocio jurídico motivado por razones de conveniencia fiscal puede estar tan dotado de realidad como el que obedece a cualesquiera otras motivaciones.

La simulación nada tiene que ver, pues, con la conveniencia fiscal. Si lo hecho por razones de conveniencia fiscal se hace de verdad es burdo querer atacarlo por vía de la simulación.

E S T U D I O S

De nuevo descendemos al ejemplo.

Si el sujeto A es dueño de las acciones de una sociedad que posee un inmueble y el sujeto B desea adquirirlo, pueden concertar sus voluntades de esta manera:

Abstenerse de vender el inmueble y vender en su lugar las acciones de la sociedad. Aunque la razón de la compra de las acciones se sustente en la existencia del inmueble, la venta no sería simulada puesto que la compra de las acciones es lo que en definitiva quieren pactar y pactan los contratantes. Y esto es así aunque el valor de las acciones se establezca en función del valor del inmueble; y seguirá siendo así aún a pesar de que en la escritura de compraventa de las acciones el vendedor responda por evicción y saneamiento del inmueble y se establezcan las cláusulas y condiciones resolutorias o indemnizatorias que crean oportunas en orden a las vicisitudes que pudieran aquejar al inmueble en cuestión.

Pudiera suceder sin embargo que los sujetos del ejemplo hubieran convenido realmente la compraventa del inmueble y, no obstante ello, en evitación del pago de los tributos que graven ese contrato, y a los solos efectos de engañar a la Hacienda Pública, exterioricen su voluntad de forma distinta, vendiendo las acciones. De esta forma se suscribirían dos documentos distintos, uno, el verdadero, referente a la compra del inmueble que mantendrán oculto, y otro, el exteriorizado, en contradicción con aquél, que produciría tan sólo unos efectos aparentes.

La diferencia es clara, en el primer caso estaríamos como mucho en presencia de un negocio indirecto, en tanto que el segundo, descubierto que fuera el contrato mantenido oculto, quedaría sin efectos el preparado ficticiamente de compraventa de las acciones (simulación parcial).

Todas estas figuras no lo entiende de esta forma la Inspección Tributaria que confunde, repitámoslo una vez más, la conveniencia tributaria con la simulación; la búsqueda del ahorro fiscal con la falta o ilicitud de la causa.

Vamos a verlo a través de las actas que levantó en los últimos tiempos.

Tal vez el caso más significativo lo hallamos en la no aceptación de la normativa aplicable a las ventas de derechos de suscripción efectuadas con anterioridad al Real Decreto Ley 1/1989, de 22 de marzo, que modificó el régimen establecido en la ley 44/1978 reguladora del IRPF, especialmente cuando la ampliación de capital tenía lugar en una sociedad tenedora de las acciones de carácter patrimonial. Para la Inspección, como la operación societaria de aumento de capital no podría obedecer más que al ilícito plan de realizar la venta de derechos de suscripción en lugar de realizar la venta de las acciones, que sería lo más sencillo y lógico, la planificación fiscal podría ser desmantelada aplicando los criterios del resultado económico, negación de la causa y simulación.

Antonio Velasco Garrido

En balde se le podía argumentar que respecto a la falta o no de causa de la ampliación de capital, hay que dejar a un lado los motivos que llevan a los socios a hacerla; que la causa en el aumento de capital se halla en la aportación de recursos dinerarios a la sociedad a cambio de suscribir acciones o participaciones de la misma y que, cumplidos los requisitos del desembolso, elevación a públicos de los acuerdos sociales e inscripción en el Registro Mercantil, la ampliación de capital queda perfeccionada, sin que ante el Registro Mercantil tenga en absoluto que acreditarse la razonabilidad de ese hacer societario. No entenderlo así es tanto como negar la licitud de la causa a las constituciones y aumentos de capital de las sociedades de mera tenencia de bienes.

Respecto a la tacha de simulación, tampoco valía para nada decirle que la simulación sólo existiría si las operaciones societarias que comportan el aumento de capital, desde la convocatoria de la Junta General de socios hasta la inscripción de la escritura en el Registro Mercantil, pasando por la publicación de los anuncios, se hubieran hecho de manera artificial, fingidamente, dándoles apariencia externa pero sin dotarlas de realidad.

Otro caso que merece ser citado es el de la adquisición y posterior venta de títulos de la Deuda de la República de Austria. Según el Convenio de Doble Imposición suscrito entre el Estado español y la República Federal de Austria, los intereses de los títulos son gravados por el Estado emisor de la deuda, correspondiendo a este segundo Estado la potestad impositiva sobre los intereses ofrecidos en el contrato de suscripción. La República Federal de Austria dentro de sus potestades decidió, por razones de contenido teleológico, dejar exentos de tributación a los intereses.

La compra de los títulos con cupón pendiente de vencimiento generarían, dado el carácter de renta fija de la inversión, una minusvalía cercana al interés obtenido, si tras el "corte" del cupón se decidiera el comprador a enajenarlos. Tributariamente, contemplando de una manera integrativa los preceptos de la ley interna española con el Tratado de Doble Imposición, el resultado liquidatorio sería el siguiente :

a) En cuanto a los intereses, no se tendría que tributar ni en España, porque el Tratado no le reconocía potestad impositiva al Estado español sobre ellos, ni en Austria, porque allí estarían exentos.

b) La operación de compra y posterior venta de los títulos originaria sin embargo una disminución patrimonial en España, compensable con otros incrementos de patrimonio, según establece el artículo 62.2 de la ley 18/1991 de 6 de junio.

Este resultado lesivo para los intereses recaudatorios del Estado español no fue aceptado por la Agencia Tributaria, que en lugar de limitarse a advertir de la "brecha" a las autoridades estatales para que procuraran la modificación del Tratado, como efectivamente así se hizo (BOE 12 de junio de 1996), decidió hacer justicia por su cuenta, levantado las correspondientes actas en base, cómo no :

E S T U D I O S

1º) Inexistencia de causa. La operación de compraventa de los Bonos del Estado austríaco no se entendería si no fuera con el fin de obtener indirectamente una minusvalía;

2º) Simulación. Pues si la operación se efectuaba a crédito, la ausencia de desembolso sería la prueba inequívoca del fingimiento ; y

3º) Siendo la inversión en la Deuda Pública una simple pantalla para obtener la disminución patrimonial, este efecto indirecto de la inversión, consistente en la generación de la minusvalía, podría ser objeto de remoción aplicando el artículo 25.3 de la LGT que permite -sostiene- recalificar los hechos imponible en función del resultado económico logrado, o sea por la finalidad última perseguida.

El "picoteo" argumental de la Inspección Tributaria no hay que perderlo de vista. Un poco de negación de la causa no va mal (en términos financieros la inversión no se explica). Otro poco de simulación tampoco va mal (si la operación se financia a crédito no hay desembolso y por tanto sacándole punta al lápiz puede deducirse que es simulada). Finalmente, la apelación a los principios de solidaridad social quebrantados, y al artículo 31 de la Constitución, que nos obliga a todos a contribuir al soporte de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, es el aderezo definitivo, porque, reconozcámoslo, es una musiquilla que le sonará muy bien a quien no entienda mucho de hechos imponibles.

Generalizada en la Inspección de los Tributos la tesis de la negación de la causa a los negocios jurídicos celebrados entre sujetos pasivos por razones de conveniencia fiscal, las sociedades vinculadas empiezan a ofrecer una cantera inagotable de actas que ya se van poniendo en marcha.

- Entre sociedades vinculadas que no tributan en régimen de grupo consolidado, rechazando las minusvalías generadas por operaciones realizadas entre ellas.

- Entre sociedades vinculadas, que presentan sus balances y cuentas de resultados bajo el régimen de consolidación, negado el derecho a la deducción del IVA a las sociedades receptoras de las entregas y servicios, a pesar de que, naturalmente, el IVA repercutido haya sido puntualmente ingresado al Tesoro por la sociedad repercutidora, porque en cuanto a ésta (sólo en cuanto a ésta), según la teoría de los actos propios su declaración hace prueba contra ella.

Vale la pena por su indiscutible claridad que nos detengamos en el análisis de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 1997, siendo ponente de la misma la magistrada Sra. Salvo Tambo. El tema de fondo ventilado en este recurso consistía en determinar la verdadera naturaleza jurídica de ciertos contratos de seguro sobre la vida celebrados entre una entidad aseguradora; un Banco, como tenedor del seguro, y los clientes de éste como beneficiarios. La transcendencia de la calificación jurídica de estos contratos (3 tipos) estribaba en que por razón de la ley vigente en aquel

Antonio Velasco Garrido

momento (ley 44/1978), si los contratos fueran verdaderos contratos de seguro los rendimientos obtenidos por los beneficiarios del seguro se gravarían en el IRPF como incrementos de patrimonio, en tanto que si se tratara de una inversión financiera el concepto impositivo sería el de rendimientos del capital mobiliario, con retención en la fuente.

En esta Sentencia se hace un verdadero esfuerzo en el análisis de la causa, de la simulación, del negocio indirecto y del negocio fraudulento, en este caso circunstancia determinante a la hora de mantener o revocar el acuerdo recurrido en cuanto a la sanción del doscientos cincuenta por ciento (fijémonos bien, del doscientos cincuenta) imputada por la Inspección.

No es dable -dice la Sentencia- apelar a la naturaleza económica como una categoría diversa de la naturaleza jurídica para alterar la tributación de un determinado negocio jurídico. En este punto la Sala no puede compartir ni comparte el criterio de la resolución impugnada, basado en que al amparo del artículo 25.3 de la LGT pueda prescindirse del contrato formalizado para atender exclusivamente al resultado económico alcanzado; y no comparte ese criterio porque ello equivaldría sencillamente a poder prescindir de la naturaleza jurídica aludiendo a una hipotética naturaleza económica distinta a tener en cuenta.

Al analizar la causa de los contratos, parte la Sala de que, de acuerdo con el artículo 1.261 del Código Civil⁽⁴⁾, la causa es requisito esencial para la validez de los contratos y que los contratos sin causa o con causa ilícita no producen efectos, adentrándose seguidamente en el análisis de cada uno de los contratos formalizados, para llegar a la conclusión de que en ninguno de ellos existe un verdadero desplazamiento del riesgo sobre la vida del asegurado a la entidad aseguradora, faltando en consecuencia el riesgo y por ello la causa en tales contratos de seguro.

Al margen de que se puedan compartir o rechazar los criterios mantenidos por la Sala para proclamar la falta de causa, lo que aquí nos interesa es destacar las consecuencias a que llega la Sala en relación con los efectos de los contratos sin causa, saliendo al paso de la calificación del negocio como simulado o fraudulento mantenida por la oficina liquidadora y confirmada por la Resolución del TEAC.

⁽⁴⁾ 1.261.- No hay contrato sino cuando concurren los requisitos siguientes :

1º Consentimiento de los contratantes.

2º Objeto cierto que sea material del contrato.

3º Causa de la obligación que se establezca.

E S T U D I O S

He aquí los razonamientos de la Sala.

- Para que exista simulación es preciso que el negocio creado externamente no sea el realmente querido por las partes; que se haya formalizado sólo para engañar a terceros, dando a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer, consistente en celebrar un contrato de seguro sobre la vida cuando en su fuero interno no querían celebrarlo.

Pero como la ventaja fiscal que los contratantes iban buscando (la tributación en el IRPF como incrementos de patrimonio y no como rendimientos del capital mobiliario) la hallaban en el contrato de seguro, eso revela que el negocio jurídico realmente querido por las partes fuera la celebración de un contrato de seguro, porque era el que le otorgaba esas ventajas buscadas; aunque cuestión distinta sea que al formalizar este tipo de contrato incurrieran en vicio sustancial por inexistencia de causa. Pero la falta de causa no autoriza a calificar el negocio jurídico como simulado y mucho menos como fraudulento.

La falta de causa por ausencia del desplazamiento del riesgo lleva a la Sala a entender como no perfeccionado el contrato proclamando como de seguro, de acuerdo con el artículo 1.275 del Código Civil⁽⁵⁾, provocando la nulidad de sus efectos para dar paso a los que se derivan de la operación financiera subyacente, cuyos rendimientos deben merecer el carácter de rendimientos del capital mobiliario, revocando el acuerdo en cuanto a la imposición de sanciones por no apreciarse ocultación ni contenido fraudulento en la conducta de los sujetos pasivos.

E, insistimos, cualquiera que sea el criterio de quien analice a fondo la Sentencia por la indudable dificultad que entraña el determinar si la parte aseguradora asumió algún tipo de riesgo inherente a los seguros sobre la vida, lo que en esta ponencia deseo subrayar es la indiscutible claridad con que la Sala abordó el alcance del antiguo artículo 25.3 de la LGT, así como el concepto de simulación, dejando bien claro que los negocios realizados por los sujetos pasivos, elegidos buscando los efectos fiscales que de su calificación jurídica derivan, no pueden ser tachados de simulados, al no darse por el solo hecho de la búsqueda de la ventaja fiscal contradicción alguna entre lo internamente querido y lo externamente formalizado.

⁽⁵⁾ 1.275.- Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral.

2. EL ABUSO DE LA POTESTAD SANCIONADORA.

En todo Estado de Derecho el ordenamiento jurídico-tributario tiene que asentarse en el cumplimiento forzoso de las obligaciones en él dispuestas, de tal forma que quienes no las cumplan sufran las consecuencias, no sólo teniendo que ingresar las cuotas en su momento no satisfechas (función restitutoria), con los intereses de demora (función indemnizatoria por el retraso) sino también las multas y sanciones que los órganos de la Administración les impongan cuando en la conducta del sujeto pasivo se observe que el incumplimiento se debe al afán premeditado y consciente de evadir los tributos.

Con técnicas distintas aunque bajo principios comunes, las penas, que son propias del Derecho Penal y las multas y sanciones, que lo son del Derecho Administrativo, nacen de la necesidad social de disuadir a los que pretenden cometer ilícitos (función preventiva) y de castigarlos una vez cometidos (función básicamente aflictiva en el delito y remuneratoria en la infracción).

En todo caso hay que subrayar que los ilícitos tributarios sólo son perseguidos en el ámbito penal a partir de la entrada en vigor de la ley 50/1997 de 14 de noviembre sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, siempre que, apreciándose en la conducta del sujeto pasivo el ánimo de defraudar, esto es, de engañar al Fisco, la cantidad defraudada alcance determinada cuantía por concepto tributario y año, límite fijado actualmente en quince millones de pesetas por la ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal.

Nos encontramos así, que en el ámbito tributario la negativa a cumplir los deberes establecidos en las leyes de cada tributo tiene dos clases de correctivos, uno de orden penal encomendado a los jueces y tribunales de esta jurisdicción, para los ilícitos que podríamos calificar de mayores, (cuantía superior a quince millones de pesetas) y otro para las infracciones inferiores a esa cuantía, cuya imposición se halla reservada a la propia Administración Tributaria como depositaria en el ámbito administrativo del "ius puniendi" del Estado; ello sin perjuicio de que en virtud del principio de tutela judicial efectiva a que tienen derecho todos los ciudadanos del Estado por imperativo del artículo 24.1 de la Constitución, la última palabra la tengan en primera instancia las salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas y de la Audiencia Nacional y, en vía de casación, el Tribunal Supremo.

Pero contrariamente a lo que ocurre con el ilícito penal, en el que la pena no puede ser impuesta más que por los jueces y tribunales después de un proceso con todas las garantías jurídicas, en el ilícito administrativo tanto la instrucción del expediente como el acuerdo sancionador corresponden a la Administración, que en el ámbito tributario gozaban sus acuerdos, hasta hace bien poco, del privilegio de la ejecutividad, con lo que los contribuyentes afectados por la imposición de sanciones podían ver em-

E S T U D I O S

bargados sus bienes, vivienda y patrimonio empresarial, antes de que los acuerdos sancionadores pudieran ser revisados por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Arropándose en este desorbitado privilegio, el mal uso y el abuso de la potestad sancionadora fue una constante en el quehacer de la Inspección, que procedió a imponer sanciones millonarias con escalofriante ligereza.

En el punto más álgido del redentorismo político, el día 27 de abril de 1985 vió la luz en el BOE la ley 10/1985 de 26 de abril por la que se reformó en profundidad la LGT en materia de infracciones, estableciendo el artículo 82, a modo de "numerus clausus", un catálogo de circunstancias para graduar las sanciones, que oscilarían de acuerdo con el artículo 87 entre un mínimo del medio a un máximo del triplo de la cuota defraudada.

Según el citado artículo 82 las sanciones se graduarían dependiendo de :

- a) La buena o mala fe de los sujetos infractores
- b) La capacidad económica del sujeto infractor
- c) La comisión repetida de infracciones tributarias
- d) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria.
- e) El incumplimiento espontáneo de las obligaciones o deberes formales y el retraso en el mismo
- f) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración Tributaria.
- g) La cuantía del perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública
- h) La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule.

Total ocho criterios, de los cuales saldría la sanción final, que podría llegar, como hemos visto, hasta el triplo de la cuota supuestamente defraudada, formando la sanción parte integrante de la deuda tributaria según ésta es definida en el artículo 58 de la LGT, exigible toda ella por vía ejecutiva, en sus tres fases de apremio, embargo y subasta de los bienes y derechos embargados.

El artículo 82 dejó fuera de los criterios de graduación a un tercer grupo de infracciones, las especiales, tipificadas en el artículo 79 apartados c) y d) de la ley :

Antonio Velasco Garrido

-Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros.

-Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad.

Estas últimas infracciones serían sancionadas con porcentajes fijos, inflexibles, no susceptibles de modificación en más o en menos, que, en el caso de las sociedades sujetas a la transparencia fiscal, alcanzaban hasta el veinte o cuarenta por ciento de las bases imputadas indebidamente a los socios. Sanciones que en la práctica la Agencia Tributaria hacía compatibles con las impuestas a los socios en sus respectivos IRPF, rompiendo el tradicional e indiscutible principio de "non bis in idem".

La ley, por si no era ya suficientemente severa, dejó en manos del Ejecutivo el desarrollo reglamentario, que a su amparo dictó el Real Decreto 2.631/1985 de 18 de diciembre sobre Procedimiento para Sancionar las Infracciones Tributarias, que lejos de suavizar su aplicación pretendió dotarlas (así lo entendieron los órganos de la Inspección) de un carácter automático, traduciendo a concreciones numéricas los juicios de valoración sobre las circunstancias y conductas como si de simples problemas aritméticos se tratara.

Y así,

-Por el perjuicio económico -artículo 13 a)- se podría aumentar la sanción entre 50 y 100 puntos porcentuales.

-Por apreciación de mala fe -artículo 13 b)- también entre 50 y 100 puntos porcentuales. Y 150 en determinados casos de IVA.

-Por resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora -artículo 13 c)- entre 50 y 100 puntos porcentuales.

-Por la reiteración en la comisión de infracciones tributarias -artículo 13 d)- la sanción se aumentaría entre 25 y 100 puntos porcentuales.

-Por la capacidad económica del infractor -artículo 13 e)- entre $\pm$ 50 puntos porcentuales.

E S T U D I O S

Finalmente, por la conformidad del infractor a la propuesta de regularización, en los términos que conocemos, la sanción quedaría reducida en 50 puntos.

El Real Decreto 2.631/1985 hizo lo que una norma sancionadora no debe hacer nunca: sustituir la reflexión del órgano sancionador por una simple máquina de calcular, y esta especie de cheque en blanco fué prodigiosamente utilizado por la Inspección Tributaria, que sin más esfuerzo que el de sumar con presteza, produjo liquidaciones enloquecidas, productoras de apremios y embargos al no poder ser debidamente avaladas para obtener la suspensión⁽⁶⁾.

Tan es así, que en frecuentes ocasiones la Inspección Tributaria no tuvo empacho en tener que aplicar la reducción prevista en el apartado e) -capacidad económica- como consecuencia de la insolvencia económica del sujeto pasivo sobrevenida a causa de la liquidación practicada, es decir, por haberle dejado con un patrimonio negativo; en situación técnica de quiebra en términos de Código de Comercio.

Interpretando los términos empleados por la ley en el artículo 79 "dejar de ingresar en los plazos reglamentarios" como una objetivación de las infracciones tributarias, con olvido del principio de la culpabilidad; dejando apartada en el desván de las cosas inservibles la circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 (que ordenaba a los órganos de la Inspección no aplicar sanciones en los casos en que el contribuyente hubiera practicado la autoliquidación en base a una interpretación razonable de la norma); rechazando la economía de opción como algo deleznable; no aplicando tercamente el expediente de fraude de ley para combatirla; dando por cometidos de mala fe los errores de derecho y como comportamiento obstructor a la acción de la Administración Tributaria todo aquello que no fuera entregarle en bandeja de plata cuantos datos y documentos le pedía, los efectos de las sanciones fueron hasta tal punto devastadores que el propio Ministerio de Hacienda justificó la ley 25/1995, en lo que a la reducción de las sanciones se refiere, en base a que las fuertes sanciones impuestas suponían un grave inconveniente a la hora de ser aceptadas por los contribuyentes las propuestas de regularización contenidas en las actas de inspección.

En esta situación se llegó a la ley 25/1995 de 20 de julio, en la que bajo el talante más ecuánime del entonces Secretario de Estado de Hacienda Sr. Rodríguez Robles, se quiso regular de manera más razonable todo lo concerniente a las sanciones; y si bien

⁽⁶⁾ El Real Decreto 1930/1998, del 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario reincide en el mismo espíritu de automatismo en la graduación de las sanciones.

Antonio Velasco Garrido

es cierto que habría que reprocharle que no se dió entonces el paso adelante de dar expresa acogida en las leyes tributarias al principio de presunción de inocencia proclamado en el artículo 24.2 de la Constitución (recogido en el ámbito administrativo por la ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), en virtud del cual las sanciones tributarias no gozarían de ejecutividad mientras no se hubiera agotado la vía administrativa, también lo es que con la nueva regulación las sanciones fueron cuantitativamente suavizadas al limitar al ciento cincuenta por ciento la sanción máxima aplicable.

Además de la suavización de las sanciones podríamos destacar como más sobresaliente de la Reforma el reconocimiento expreso de exoneración de culpabilidad a favor de los que actúan con la diligencia precisa. Se entenderá -dice el apartado 4.d) del artículo 77- que se ha puesto la diligencia necesaria "cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación amparándose en una interpretación razonable de la norma".

Para la ley la autoliquidación veraz y completa, conducida por una interpretación razonable de la norma no puede ser sancionada. El precepto es importante pues elevó a la categoría de ley a aquella desdichada Circular de 29 de febrero de 1988, primero tergiversada y después ya decididamente empaquetada en el cuarto de los olvidos.

Con todo, -copio de otro trabajo mío anterior- dada la complejidad y la dispersión de las normas fiscales y la responsabilidad de autoliquidar, que uno a uno se fue prácticamente extendiendo a todos los tributos, creo que hubiera tenido que bastar con hacer una declaración veraz y completa (nada que ocultar a la Administración) para que, a cambio de esa carga añadida de tener que autoliquidar, se le exceptuara al sujeto pasivo de la posible sanción, porque, quiérase o no, la razonabilidad de la interpretación de las normas, cuando éstas son confusas y están defectuosamente redactadas, se puede convertir en una cuestión de imposible objetivación.

Y digo que debiera bastar con presentar una declaración completa y veraz para no ser sancionado por estas dos razones :

1ª) Porque el Estado, al ejercer la facultad recaudatoria de los tributos que le atribuye la Constitución, ordenando a los sujetos pasivos que efectúen el ingreso mediante el sistema de autoliquidación, no puede pretender hacer del obligado tributario un experto conocedor del Derecho Tributario. Antes bien, tendría que agradecerle el esfuerzo adicional de colaboración con la gestión tributaria que supone el encararse con la excepcional complejidad de los modelos de declaración.

2ª) Porque la Administración goza de los medios suficientes para revisar y rectificar las autoliquidaciones practicadas por los sujetos pasivos cuando entienda que los criterios en que se apoyan no son los correctos, pero sin negarles el respeto a quienes defiendan criterios de interpretación de unas leyes de cuya confusión y vacíos no son ellos obviamente los culpables.

E S T U D I O S

En la corta vida de vigencia de la ley 25/1995 el negar a la autoliquidación la razonabilidad de la interpretación, si esa interpretación no conduce al peor de los resultados, constituye la base argumental de los expedientes sancionadores de los que rarísimas actas se salvan. Arguyendo que la interpretación que no se ajusta a los criterios de la Administración es una interpretación interesada, que no razonable de la norma, como si los contribuyentes tuvieran obligación de interpretarla con generosidad, las sanciones se han seguido aplicando con la misma profusión que antes, porque los hábitos sancionadores ya estaban asentados, y como todos sabemos nada hay más difícil que enderezar los hábitos de la Administración⁽⁷⁾.

De nada ha servido que la jurisprudencia haya resuelto la duda, si alguien en verdad alguna vez la tuvo, que la infracción tributaria consiste en algo más que haber dejado de ingresar en todo o en parte la deuda tributaria. Que además de este requisito objetivo, conformador de la infracción, es necesario que el sujeto pasivo haya querido defraudar mediante el engaño, manipulación u ocultación de datos a la Hacienda Pública.

De nada ha servido, en efecto, que el Tribunal Supremo haya construido en los últimos años, desde la lejana Sentencia de 8 de mayo de 1987 hasta las más recientes de 15 de enero y 11 de febrero de 1998, una sólida y lineal doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad a la infracción, de manera que se impide sancionar la conducta de los contribuyentes cuando se halle amparada en una interpretación razonable de las normas aplicables, porque así resulta de la interpretación del artículo 24.2 de la Constitución que rechaza en el ámbito sancionador tanto la responsabilidad objetiva presunta como la inversión de la carga de la prueba.

De nada ha servido todo eso porque la Inspección Tributaria no acaba de tomar conciencia de que para recaudar no es necesario sancionar por sancionar. Su vocación sancionadora es hasta tal punto anormal que ya conocida y publicada en el BOE la ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en el período que medió hasta su entrada en vigor precipitó el levantamiento de actas con el fin de no tener que instruir el expediente sancionador por separado, obligando a los interesados a ingresar las sanciones.

⁽⁷⁾ En la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de noviembre de 1994 puede verse que el abogado del Estado defendía la mala fe en base al exótico argumento de que el sujeto pasivo, una importante multinacional, tenía los medios económicos a su alcance para contratar los servicios de los mejores asesores fiscales del país.

Antonio Velasco Garrido

Probablemente la ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes al ordenar que la imposición de sanciones se haga mediante un expediente independiente del instruido para la regularización de la deuda tributaria, bajo la presunción de buena fe, con suspensión automática de las sanciones en tanto no sean firmes en vía administrativa, harán que las cosas se vayan poniendo por sí solas en el lugar que le corresponden⁽⁸⁾.

De momento, por la fuerza de costumbre, no hay que esperar que la Administración modifique rápidamente sus hábitos sancionadores, pero si se me pidiera que emita una predicción del futuro, no dudaría en decir que con el tiempo creo que solamente se abrirán expedientes sancionadores a los verdaderos infractores, que son lo que sin justificación no ingresan al Tesoro lo que la ley les dice que tienen que ingresar, respetando la presunción de inocencia que la Constitución, y ahora ya la ley fiscal, establecen a favor de los obligados tributarios, porque por mucho que la Administración Tributaria se siga empeñando en sancionar errores o conductas discrepantes, las actas no podrán ser respaldadas ni por sus propios tribunales.

3. LOS MORTIFICANTES EMBARGOS.

Establece el artículo 61 de la LGT que una vez liquidada la deuda el obligado tributario debe proceder al ingreso dentro de los plazos que determinen las leyes de cada tributo y, en su defecto, la normativa recaudatoria.

En los casos y en la forma que determine la normativa recaudatoria la Administración Tributaria, con las pertinentes garantías, podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias siempre que la situación financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en el tiempo habilitado.

Por su parte, el Reglamento General de Recaudación establece en el artículo 48 la posibilidad de obtenerse el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, tanto en el

⁽⁸⁾ Artículo 33. Presunción de buena fe.

1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.

2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que eterninan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

Artículo 35. Suspensión de la ejecución de las sanciones.

La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.

E S T U D I O S

periodo voluntario como en el ejecutivo, apreciando discrecionalmente la dificultad financiera transitoria para efectuar el pago.

Reconociendo los hechos tal como son, hay que decir que, en general, los contribuyentes no pueden tener grandes quejas de la Administración en cuanto a la solicitud de aplazamientos del pago, que suele habitualmente concederlos, desde luego cobrando los intereses de demora correspondientes y pertrechándose debidamente con la exigencia de garantías, normalmente bancarias, aunque de ser éstas de difícil obtención las suele también admitir de otro tipo, especialmente las de carácter hipotecario.

Sin embargo, ese talante positivo, dialogante, ese rostro amable que suele poner la Administración ante las solicitudes de aplazamiento del pago nada tiene que ver con los casos en que los contribuyentes discuten la legalidad de una determinada liquidación, pues en éstos la puesta en marcha del procedimiento ejecutivo, iniciado con el apremio, se realiza precipitadamente, negando en la práctica a los reclamantes el derecho de agotar, en orden a la obtención de la suspensión, todas las instancias que la ley les permite.

No sé si debido a que a los órganos de recaudación les irrita que se suspendan las deudas tributarias, especialmente si la suspensión la conceden los tribunales jurisdiccionales sin exigencias de garantías, o si, radicalismos aparte, prosaicamente concebidas las cosas todo apremio supone un aumento de la deuda tributaria en el nada despreciable importe del veinte por ciento, lo que no ofrece discusión, sea cual fuere el motivo, es que en este estadio de la gestión tributaria los atropellos son constantes.

Entro de esta manera en la tercera parte de la Ponencia, reservada a poner de manifiesto los excesos de la Administración al apremiar las liquidaciones recurridas y embargar los bienes de los reclamantes, aun sabiendo que todo eso de nada le va a servir si, finalmente, los tribunales jurisdiccionales, apreciando la pertinencia de la suspensión, ordenan la anulación de lo actuado.

El periodo ejecutivo se inicia -dice el artículo 126.3 de la LGT- :

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

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

Gozando la Administración Tributaria del privilegio de ejecutividad de sus actos, cualquier impugnación de los mismos no suspende la ejecución, salvo que se garantice el cobro de la liquidación recurrida aportando garantías bastantes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Salvador Velasco Ordoñez

En este Reglamento (artículos 74 al 76) se contemplan dos supuestos de suspensión, uno automático consistente en cubrir la liquidación recurrida aportando aval bancario o depositando dinero efectivo o valores públicos en la Caja General de Depósitos, en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión, y otro previsto para los casos en que el interesado no pueda aportar ninguna garantía o aporte distintas de las indicadas.

Pero he aquí que los privilegios de la Administración no se terminan con el de gozar sus actos de ejecutividad; tiene además otro tan importante como ése: el de autotutelar sus actos, consistente en que los interesados no pueden someter sus discrepancias con la Administración al conocimiento de los tribunales ordinarios sino después de agotar un lento procedimiento de revisión en vía económico-administrativa, estructurada en dos instancias, aunque hoy ya pueda prescindirse de la primera.

Monocordemente constituidos los tribunales económico-administrativos por funcionarios del propio Ministerio de Hacienda, extraídos de sus cuerpos más genuinamente gestores, como es el de Inspección de los Tributos, educados en los hábitos de levantar actas más que en juzgar en Derecho, obtener suspensiones sin garantías o con garantías alternativas es una pura utopía. Ya se le pueden aportar uno y mil certificados de bancos comunicando la negativa de acceder a la solicitud del aval; ya se le pueden escribir una y mil páginas alegando que el embargo y la ejecución del patrimonio empresarial o de la vivienda familiar ocasionan daños de imposible o de difícil reparación; ya se le puede argumentar lo imaginable y lo aún no imaginable que el esfuerzo es inútil, porque con lo que se va a encontrar el interesado no es otra cosa que con una resolución estereotipada, de ordenador, en la que, posiblemente confundiendo el nombre o la liquidación, se dé carpetazo a la petición por la expeditiva vía de la no admisión a trámite, lo cual permite al órgano de recaudación, sesgadamente leído el apartado 7 del artículo 76⁽⁹⁾, entender que desestimada la solicitud de suspensión por la inadmisión a trámite no ha quedado en suspenso el procedimiento recaudatorio y sí expedito el camino del apremio como primer paso hacia la ejecución.

⁽⁹⁾ Artículo 76. Suspensión por el Tribunal de los actos de contenido económico.

7.- El acuerdo que inadmita a trámite estará motivado y se notificará al solicitante, no cabiendo ulterior recurso administrativo contra él. El acuerdo que admita a trámite no precisará de notificación, y dejará en suspenso el procedimiento de recaudación desde el día de presentación de la solicitud de suspensión, a cuyos efectos se comunicará de oficio al órgano competente, hasta el día de resolución de la misma.

E S T U D I O S

Como puede verse no cabe más inseguridad jurídica. Interpretado de esa forma el artículo 76, apartado 7, resulta que el interesado al presentar la solicitud de la suspensión recurrida se juega el recargo de apremio, al no operar la suspensión preventiva más que en caso de ser admitida a trámite su solicitud.

En términos más sencillos, el resultado de esta interpretación convierte al ejercicio del derecho de petición de la suspensión en una apuesta, ya que en caso de resultar el interesado el perdedor (no ser admitida a trámite su solicitud) su pecado lleva como penitencia el encarecimiento automático de la deuda.

Veamos ahora con un caso real como se las gastan los TEARS y los órganos de recaudación.

A un contribuyente se le notificó el 20.03.97 una liquidación de IRPF por importe de 57,8 millones de pesetas. El 04.04.97 interpuso reclamación económico-administrativa solicitando la suspensión con ofrecimiento de fondos de inversión mobiliaria por cuantía suficiente. El 20.04.97 sería el último día para el ingreso voluntario.

El TEAR de Cataluña no admitió a trámite la solicitud en base a que -fijémonos en el argumento- quien tiene fondos de inversión a ofrecer puede obtener un aval bancario. (*)

El 27.05.97 recibió la notificación de la resolución del TEAR. El día siguiente, 28, la notificación del Apremio y el 16 de junio el embargo de todas las cuentas y valores por importe de 232,7 millones de pesetas.

El 24.07.97 se hizo entrega al órgano de recaudación de copia del Auto del TSJC de 03.07.97 acordando la suspensión de la liquidación, dejando sin efecto el embargo. Ocho meses más tarde la Recaudación procedió al levantamiento de los embargos.

Y es que los órganos de recaudación tampoco quieren entender que a nada conduce sembrar el pánico; que por un elemental respeto a los principios de objetividad y seguridad jurídica, ante cualquier solicitud de suspensión de una liquidación tributaria recurrida debe entenderse preventivamente suspendida la misma hasta que la resolución denegatoria sea firme, y, en todo caso, no llevar a término el apremio sin previamente indicar al interesado el nuevo plazo de que dispone para realizar voluntariamente el ingreso.

(10) Por aquellas calendas en la secretaria del TEAR de Cataluña existía un letrero esperpéntico, en el que con un ¡atención! se decía y subrayaba que el TEAR sólo muy excepcionalmente acuerda la suspensión, a lo que sólo le faltaba añadir, en ese alarde de sinceridad, que por mor de la lentitud del TEAR y de la celeridad de la Recaudación, las molestias del apremio y embargo se producirían igualmente.

4. LOS REGISTROS DOMICILIARIOS.

Si tuviéramos que establecer un orden de prelaciones entre los derechos constitucionales, en cabeza pondríamos sin duda el de la inviolabilidad del domicilio, así de las personas físicas como de las jurídicas, porque, en definitiva, tan domicilio es el uno como el otro. Ambos son al mismo nivel merecedores de la protección constitucional y así lo establece el artículo 18.2 de la Constitución. El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin el consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.

Y así lo reconoce expresamente, como no podría ser de otra manera, la LGT, en cuyo artículo 141 se dice que los inspectores de los Tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen las actividades que le encomienda la ley. No obstante cuando la entrada o registro tenga lugar en el domicilio particular de cualquier español o extranjero será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial.

Si hace una decena de años la práctica de registros en los domicilios particulares era algo inhabitual, en tiempos recientes esta práctica ya no es tan aislada como sería de desear.

El objetivo que persiguen los registros domiciliarios es la incautación de la documentación mercantil y contable como objetos valiosos para el posterior levantamiento de las actas, utilizando la información obtenida no sólo contra la empresa inspeccionada sino también contra quienes con ella mantienen relaciones de contenido económico.

Ocioso es decir que por tratarse de un derecho constitucional tan enraizado en la privacidad de las personas, las entradas en los domicilios deberían reservarse para casos gravísimos de fraude fiscal unido a algo más: tráfico de drogas, corrupción de menores, etc. Cuesta creer que la simple regularización de la situación tributaria de un sujeto normal tenga que pasar por la abrupta penetración en su domicilio. En cualquier caso, por lo delicado del tema, por la naturaleza de los derechos que están en juego, los registros en empresas, además de ser excepcionales, tendrían que limitarse al examen de cosas concretas. Para cosas concretas debería ser pedida la autorización a los jueces y así debería ser concedida por éstos, marcando muy bien los límites de la investigación para no dar pie a que la autorización se convierta en una entrada en "tromba" con incautación generalizada de la documentación.

En una importante Sentencia del TSJC, de 17 de abril de 1997, Ponente Sr. Vives de la Cortada Ferrer-Calbetó, se declaró no ajustadas a la legalidad las actuaciones seguidas contra un sujeto pasivo utilizando los datos obtenidos en el registro practicado a otra persona distinta de él, al amparo de una diligencia judicial de entrada y registro acordada también para fines distintos.

E S T U D I O S

La Inspección Tributaria, razona la Sala, debió ajustarse a lo preceptuado en los artículos 109 y siguientes de la LGT, que permite a la Administración Tributaria examinar documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, pero dicha información debió recabarla del sujeto pasivo en la forma establecida en los artículos 9 y siguientes del RGIT y no incautarse directamente de ella al amparo de una diligencia judicial de entrada y registro acordada para otros fines.

La Administración Tributaria -dice literalmente, la Sentencia- "ha actuado en fraude de ley pues al amparo del texto de una norma ha perseguido un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, cual es el requisar documentación con relevancia tributaria, buscando el cobijo en una diligencia penal acordada para el esclarecimiento de un presunto delito que se imputaba a una persona física distinta del sujeto pasivo".

Mayor desengaño se habrá llevado la Agencia Tributaria con el recientísimo Auto dictado por la Audiencia Provincial de Barcelona, que radicalmente anula las actuaciones de entrada y registro en una empresa a pesar de haberse efectuado al amparo de la orden judicial que las autorizó.

En este caso la falta de motivación de la decisión del juez, la carencia de límites al registro, practicado sin el control del secretario del Juzgado, la toma de la documentación por parte de la Inspección Tributaria sin haberla puesto, como debiera, a disposición del Juzgado, la incautación de documentación que afectaba a terceros y, sobre todo, la evidente desproporción de los medios empleados, con la entrada en el domicilio de más de una veintena de funcionarios, llevó a la Audiencia a decretar la nulidad del Auto, con la consiguiente nulidad de todo lo actuado, prohibiendo a los órganos de la Inspección el empleo contra el sujeto pasivo de la información recogida.

5. CONCLUSIONES.

Podríamos resumirlas de esta manera:

PRIMERA.- El Ministerio de Hacienda en su función gestora de los tributos goza de la facultad de interpretación de las normas en los casos en que se produzca un vacío legal o ser confuso su entendimiento. Para ello puede dictar disposiciones de rango inferior a la ley: órdenes, circulares e instrucciones en las que plasme sus criterios. O aplicarlos directamente en cada caso en concreto.

Naturalmente no puede imponer sus criterios a los sujetos pasivos, quienes en caso de discrepancia con la Administración pueden someterlas a la decisión de los tribunales ordinarios (Principio de tutela judicial efectiva), pero no sin antes pasar por una penosa vía ante los tribunales de la propia Administración, puesto que ésta goza de la facultad de revisar sus propios actos (Principio de autotutela administrativa).

Antonio Velasco Garrido

Como quiera que la Administración en general y la Tributaria en particular gozan del privilegio de que sus actuaciones se suponen ajustadas a Derecho (Principio de presunción de legalidad), sus actos son compulsivos (Principio de ejecutividad), por lo cual cuando la Administración en el legítimo ejercicio de sus funciones revisoras entiende que los contribuyentes no practicaron correctamente las autoliquidaciones puede corregirlas y tienen que ser éstos los que ante la jurisdicción contencioso-administrativa inicien el recurso como parte demandante y no al revés como sería lo lógico.

Por todo ello, la relación jurídico-tributaria derivada de la aplicación de los tributos es una relación extraordinariamente desequilibrada a favor de la Administración.

SEGUNDA.- Con fundamento en el artículo 3.1 del Código Civil, la Ley General Tributaria sienta en sus artículos 23, 24 y 25 los criterios en base a los cuales se tienen que interpretar las normas de carácter tributario. Superada la pretendida calificación de los hechos imposables por razón del resultado económico producido, la calificación ha de hacerse inevitablemente a la luz de los principios jurídicos, lo cual, en cualquier caso, es compatible con que el presupuesto contemplado en la ley, cuya realización da lugar al devengo del tributo, se asiente sobre la capacidad económica manifestada por los sujetos pasivos.

Proscrita por la Administración Tributaria la economía de opción, sus órganos han hecho, y siguen haciéndolo al día de hoy, un uso perverso de los instrumentos de calificación. Mal aplicado hasta la ley 25/1995 de 20 de julio el artículo 25.3 de la LGT y después de esta ley el mismo artículo 25 (simulación), vienen negando la causa y considerando como simulados los negocios jurídicos elegidos por el simple hecho de que a través de ellos se obtengan resultados tributarios más favorables, rechazando las autoliquidaciones y sancionando tales conductas como defraudadoras, cuando en la mayoría de los casos los contribuyentes no han hecho otra cosa que utilizar inteligentemente las alternativas que el Derecho les ofrece, atacables a lo sumo mediante expediente de fraude de ley.

TERCERA.- No más corta se queda la Administración Tributaria en el uso y abuso de la potestad sancionada de que disfruta en el control del cumplimiento de los deberes tributarios. Llevada por su ancestral hábito de sancionar, aprovechándose de la numantina resistencia de la ley tributaria a dar acogida en su seno a la presunción de inocencia (llegaría por la Ley de 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, veinte años después de ser aprobada la Constitución), de manera sistemática se dedica a sancionar simples posturas de interpretación de la ley, dando la espalda a la jurisprudencia marcada por el Tribunal Supremo que sólo autoriza la aplicación de sanciones sobre la base de la culpabilidad.

CUARTA.- En la fase concreta de la recaudación, cabe decir que bien sea porque la Administración no tenga demasiada fe en sus propios actos, bien sea porque tiene una injustificable prisa en cobrar, se dedica a mortificar a los contribuyentes dictando apresuradamente providencias de apremio y embargo, en vez de esperar a que sean resueltas las peticiones de suspensión de las liquidaciones recurridas.

E S T U D I O S

6. MENSAJE A LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Para terminar la Ponencia, quisiera hacerles ver a los responsables del Ministerio de Economía y Hacienda que aún sabiendo y aceptando que en la constitucional obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos pocas bromas pueden darse, para cumplir los objetivos recaudatorios la Agencia Tributaria no tiene en absoluto que apartarse del marco que el legislador le pone en sus manos.

No tiene necesidad, en efecto,

1º) De querer enmendarle la plana al legislador distorsionando hasta el extremo que hemos visto los principios de interpretación de las normas.

2º) De no respetar la presunción de inocencia, sancionando los errores y discrepancias de los contribuyente con la Administración.

3º) De tener aversión a los expedientes de fraude de ley, como mecanismo natural para combatir los excesos de las economías de opción.

4º) De notificar acuerdos liquidatorios millonarios el día 31 de julio como últimamente, para pasmo del potencial recurrente, viene haciendo.

5º) De dictar precipitadamente providencias de apremio y embargo, anticipándose indebidamente a las resoluciones de los tribunales, y

6º) Finalmente, a entrar estrepitosamente en los domicilios de las empresas para incautarse de información que, ciertamente con más trabajo, puede obtener de manera menos estruendosa.

Porque todo eso, además de innecesario, es contraproducente, ya que a la hora de la verdad no sólo es infructuoso, sino que redundo en el desprestigio de la propia Administración, ante los contribuyentes y ante los tribunales que revisen sus actos.

Esperemos que los actuales gestores del Ministerio de Economía y Hacienda que han sido capaces de introducir en nuestro ordenamiento tributario los innegables avances contemplados en la ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no cedan ante las cómodas exigencias de los subordinados que, anclados en el pasado, tengan que llevarlos a la práctica.

