

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACIÓN 11

ESTUDIOS

APROXIMACIÓN A UN CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR 17
César Albiñana García-Quintana.

» CESIÓN, INTERCAMBIO Y PROTECCIÓN DE LA INFORMACIÓN 35
TRIBUTARIA Y DE LOS DATOS AUTOMATIZADOS: LA INCIDENCIA DE
LA INFORMÁTICA EN EL CONTRIBUYENTE
Juan Arrieta Martínez de Pisón.

» DELITO FISCAL Y PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA 61
José Juan Ferreiro Lapatza.

» LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE 75
EN LOS CASOS DE MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA
Fernando Pérez Royo.

» LA SUBCAPITALIZACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y SU 89
COMPATIBILIDAD CON LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN
José Antonio Sánchez Galiana y Rosario Pallarés Rodríguez.

Documentos

Informe emitido por la AEDAF al Proyecto de Real Decreto sobre 111
retenciones y pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas
Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

LEGISLACIÓN

Crónica legislativa

*Disposiciones fiscales aparecidas durante el período octubre-diciembre 119
de 1998*

JURISPRUDENCIA

*STS de 6 de octubre de 1998. Suspensión por la jurisdicción contencioso- 129
administrativa de los actos de gestión tributaria.*

*STS de 18 de septiembre de 1998. Indemnización por coste de aval 134
prestado en garantía de deudas suspendidas cuando la sentencia es
favorable a la parte demandante.*

<i>STS de 25 de junio de 1998. Comprobación de valores en el ITP y AJD y sus efectos en el IVA.</i>	136
<i>STS de 11 de junio de 1998. IAE. Comercio al por menor. Cómputo del elemento tributario "superficie del local".</i>	143
<i>STS de 29 de mayo de 1998. Exención de las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente de los funcionarios públicos declaradas con anterioridad a la STC 134/1996.</i>	146
<i>STSJ Andalucía de 18 de marzo de 1998. Interpretación de la DA 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Diferencia entre el valor declarado y el comprobado.</i>	152
<i>STSJ Baleares de 23 de abril de 1998. Sujeción al IVA de las contraprestaciones que una entidad percibe de sus clientes en concepto de seguro de responsabilidad civil por daños producidos durante el transporte.</i>	154
<i>RTEAC de 16 de abril de 1998. Eficacia retroactiva de las disposiciones sancionadoras más favorables.</i>	156
<i>RTEAC de 26 de febrero de 1998. Tras una estimación parcial del recurso, procede ofrecer al contribuyente la posibilidad de manifestar su conformidad y, en su caso, reducir la sanción si se presta tal conformidad.</i>	158

UNIÓN EUROPEA

<i>Selección y comentario de Jurisprudencia Por Luis Docavo Alberti</i>	163
<i>STJCE de 15 de enero de 1998 (Asunto C-37/95). IVA. Sexta Directiva. Artículo 17. Derecho a deducción. Regularización de las deducciones.</i>	163
<i>STJCE de 12 de febrero de 1998 (Asunto C-346/95). Sexta Directiva. Exención. Operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles. Excepción para el alojamiento efectuado en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar.</i>	167
<i>STJCE de 19 de febrero de 1998 (Asunto C-212/96). Libre circulación de mercancías. "Octroi de mer". Régimen fiscal de los departamentos de ultramar. Decisión 89/688/CEE. Exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana. Tributos internos.</i>	171
<i>SRJCE de 19 de febrero de 1998 (Asunto C-318/96). Artículo 33 Sexta Directiva. Impuesto sobre el Volumen de negocios. Cotización a las Cámaras de Comercio.</i>	174
<i>STJCE de 5 de marzo de 1998 (Asunto C-347/96). Directiva 69/335/CEE. Impuesto sobre el documento por el que se formaliza una aportación parcial de capital. Incompatibilidad con la interpretación del art. 10 de la Directiva. Efecto directo. Inaplicación de las disposiciones nacionales contrarias al derecho comunitario.</i>	179

STJCE de 2 de abril de 1998 (Asunto C-296/95). Directiva 92/12/CEE del Consejo relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. Estado miembro en el que se devenga el impuesto especial. Adquisición a través de un agente. 184

STJCE de 2 de abril de 1998 (Asunto C-213/96). Impuesto especial sobre la electricidad. Tipos impositivos diferenciados según el modo de producción de la electricidad de origen nacional. tipo único para la electricidad importada. 190

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

APROXIMACIÓN A UN CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR

César Albiñana García-Quintana

Catedrático emérito de la Universidad San Pablo CEU

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

1. NOTAS INTRODUCTORIAS

2. LAS NOCIONES DE EMPRESA

1. *Preliminar*
2. *La empresa como fenómeno económico*
3. *La empresa en el ordenamiento tributario español*
4. *La empresa como objeto del tráfico jurídico*

3. EL COMPONENTE FAMILIAR

4. LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

1. *La actividad empresarial y la empresa*
2. *La familia en la actividad empresarial*

5. LA TITULARIDAD DE LA EMPRESA

1. *Nota previa*
2. *Del patrimonio empresarial*
3. *De la actividad empresarial*
4. *En el ámbito tributario*
5. *¿Quid de la empresa familiar con forma societaria?*

6. A GUISA DE CONCLUSIONES

7. HACIA UN CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR

APÉNDICE. OTROS ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA EMPRESA FAMILIAR

E S T U D I O S

I. NOTAS INTRODUCTORIAS

Al fin propuesto es oportuno escindir la expresión "empresa familiar" en los dos términos que la componen: "empresa" y "familiar" sin olvidar que el concepto a elaborar se ha de enmarcar en el ordenamiento tributario español.

Tanto uno como otro no serán objeto de especial consideración o investigación, pues lo que importa es la noción más económica que jurídica de la empresa para someterla a los límites de la familia según su propia concepción jurídica, esto es, renunciando a corrientes de opinión y aun de comportamiento que se instalan en el terreno de los hechos.

Logrado el nexo que el calificativo de familiar sirve para distinguir a la empresa familiar de todas las demás en orden a su titularidad o a sus elementos subjetivos, con una u otra forma (societaria) o falta de forma (individual), será llegado el momento de apuntar las circunstancias que han de darse en una empresa para que merezca el apelativo de familiar y, asimismo, para que esta condición no se pierda en supuestos de sucesión "inter vivos" o "mortis causa", ni en casos de alteración de su pasivo, con o sin garantía real, que pueda afectar a su titularidad efectiva.

Ahora bien, todo régimen tributario que se aparte del general que en un país rija para una determinada actividad económica, ha de apoyarse en la capacidad económica como principio de justicia que explique o fundamente cualquier excepción al de generalidad (cfr. el art. 31.1 de la Constitución Española).

Y si esto es así, no cabe duda que la empresa familiar en cuanto sea acreedora a un tratamiento singular o excepcional, tendrá que situarse entre las de modesta o reducida dimensión económica, aparte de la función social que es propia de ella (arts. 33.2 y 130.1 de la Constitución Española).

Si la conclusión que acaba de ser expuesta fuera admitida, ella nos llevaría a las siguientes delimitaciones: a) La empresa familiar es una especie de las empresas de pequeña o mediana dimensión, y b) La empresa de cierta dimensión en su creación o constitución pero con importante crecimiento posterior, no debería contar con el régimen tributario que se postula para la empresa familiar si éste ha de responder a criterios de justicia y de razonabilidad económica sin incidir en una situación de privilegio tributario.

Por otra parte, la empresa de menor dimensión —pequeña o mediana— está adquiriendo de modo gradual un régimen tributario que la discrimina de las demás, ya sea por la mayor participación del personal en la generación del beneficio o excedente empresarial, ya sea por el menor volumen de sus inversiones materiales e inmateriales. Estas circunstancias económicas también se dan en las empresas familiares, esto es, sin

computar el factor familiar, sino sólo su dimensión, por lo que la configuración de la empresa familiar ha de descansar en su tamaño y en la familia.

Sabido es que sociólogos y juristas presentan hoy a la familia como una forma de vida social difícil de someter a una noción unitaria en la que se considere su organización y su mismo funcionamiento según las normas jurídicas vigentes. No obstante, su actual crisis respecto del modelo histórico invita a prescindir, al menos por ahora, de las uniones de hecho cualquiera que sea el grado de reconocimiento que hayan alcanzado en ciertos ámbitos territoriales o a determinados efectos por parte de leyes particulares o de pronunciamientos jurisprudenciales sin expreso amparo legal.

La anterior nota introductoria aconseja, por tanto, que no nos ocupemos de los supuestos que la Ley no regula como comunidad total de vida entre padres e hijos creada por el matrimonio, y en la que pueden participar otras personas unidas por lazo de sangre, convivan o no con el titular de la empresa.

2. LAS NOCIONES DE EMPRESA

1. Preliminar

Según se ha anticipado no puede abordarse el concepto de empresa familiar sin partir del de empresa desde una u otra perspectiva, pero sin todavía encuadrarla bajo la titularidad de un grupo familiar.

Como se indica a continuación, serán preferentes las nociones económica y tributaria entre otros motivos porque el concepto jurídico de empresa no puede entenderse construido a pesar de meritisimas aportaciones recientes, a menos que se trate del elaborado por el Derecho tributario, que rama jurídica es para la ciencia del Derecho.

2. La empresa como fenómeno económico

La empresa está presente en un sistema económico en cuanto produce bienes y servicios para el mercado. La noción económica de la empresa es, por tanto, prevalente respecto de cualquier otra.

Sin acudir a fuentes doctrinales se puede afirmar que en la empresa se encuentra, en primer lugar, una organización. Los factores de producción económica no se juxtaponen para dar nacimiento a una empresa, sino que han de organizarse de modo racional, esto es, con arreglo a criterios en los que la coordinación, la permanencia y la competencia garanticen su misma actividad empresarial.

La existencia de los medios de producción (trabajo y capital) no dan nacimiento a la empresa si ésta no se organiza de modo independiente para la producción y la distribución de los bienes y servicios que se ofrecen en el mercado.

E S T U D I O S

Este planteamiento funcional de la empresa y, además, de modo no ocasional, robustece la participación del empresario en la propia actividad empresarial, y con tal trascendencia que bien puede afirmarse que la función directiva del empresario es un auténtico factor de la producción, pues sin él ni el trabajo, ni el capital serían suficientes para crear y desarrollar la empresa. El empresario es el titular de la respectiva organización, y la organización es un componente esencial en la empresa familiar⁽¹⁾.

Importa retener el peso del empresario, individual o colectivo, en el nacimiento y en la subsistencia de la empresa. Sin el plan del empresario no cabe concebir una actividad encaminada a la producción de bienes y servicios para el mercado, que, a su vez, recaba su ejercicio en un marco de libertad, del mismo modo que lo precisan los consumidores para expresar sus elecciones, y velando por su perdurabilidad en los supuestos del relevo generacional⁽²⁾.

Las condiciones de ejercicio de las actividades por parte de la empresa que quedan someramente apuntadas, establecen implícitamente los principios del respectivo ordenamiento jurídico en orden a la competencia, a los signos distintivos, a la contratación con proveedores, clientes o consumidores, etc. sin que sea posible considerarlos en este trabajo.

Queda, pues, reflejado que la empresa es una organización que se sitúa entre el mercado de los factores de la producción y el de los bienes y servicios producidos, y en la que es trascendental su dimensión subjetiva, es decir, la titularidad de la empresa que frente a todos asume las consecuencias de su propia actividad, sean derechos, obligaciones o responsabilidades, tanto en su proyección económica, como en sus vicisitudes jurídicas.

3. *La empresa en el ordenamiento tributario español*

Dado el régimen que se propone para la empresa familiar, es ineludible anotar el concepto de empresa que utiliza el actual ordenamiento jurídico-tributario español.

Como seguidamente se advierte el concepto de empresa de dicho ordenamiento discurre sobre su actividad (noción funcional), con la excepción de su versión patrimonial cuando la naturaleza del impuesto lo exige.

⁽¹⁾ Desde sus respectivas proyecciones ha de recomendarse la lectura de las publicaciones de la Fundación para el análisis y los estudios sociales núms. 14 "El gasto público y la protección de la familia en España" (prof. Francisco Cabrillo) y 17 "La empresa familiar en España" (Coordinadores: Aldo Olcese y Juan Villalon).

⁽²⁾ Construir el futuro con los cimientos del pasado, según epígrafe que figura en *La empresa familiar por dentro*, VV. AA., ed. universitaria para la empresa familiar, Cleveland (U.S.A.), 1998, pp. 96 y ss.

César Albarrán García-Quintana

Así el Impuesto sobre Sociedades que por su misma estructura no necesita de la noción de la empresa, pues recae sobre toda entidad colectiva con personalidad jurídica sin más y con las conocidas excepciones, da un concepto inicialmente restringido a la "explotación" económica. Se entenderán rendimientos de una explotación económica —afirma— todos aquellos que procediendo del trabajo y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o en la distribución de bienes o servicios (art. 134.3 de la ley 43/1995).

La ley del Impuesto sobre la Renta viene a coincidir con la anterior definición. En particular —añade—, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras (art. 25 de la ley 40/1998).

La ley del Impuesto sobre el Valor Añadido desde otras perspectivas también contiene las siguientes definiciones de las actividades empresariales: Las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o en la distribución de bienes o servicios.

Asimismo enumera las diversas clases de actividades empresariales (extractivas, de fabricación, etc.), y niega la condición de empresarios a las personas o entidades que realicen exclusivamente entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito. No prescinde de la habitualidad, ni de la mención de los empresarios cuando realicen determinadas operaciones inmobiliarias y otras relativas al propio patrimonio empresarial. Por último, se ha de anotar que inserta el "acto de comercio" (criterio objetivo) en la actividad del "comerciante" (criterio subjetivo), para regocijo de los mercantilistas, además de referirse a la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener "ingresos continuados en el tiempo" (art. 5, "pasim", de la ley 37/1992).

El propio Impuesto municipal sobre Actividades Económicas, sin perjuicio de remitirse a sus tarifas en cuanto describen las actividades económicas sujetas a gravamen, ofrece la siguiente noción: Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, considerando que lo son las que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o sólo de éstos, llevada a cabo con la finalidad de ofrecer al mercado los bienes o servicios, con ánimo de lucro o sin él, esto es, en términos similares a las leyes de los impuestos generales o estatales antes mencionados, pero basculando hacia la actividad y a su ejercicio efectivo (véase la Instrucción de 28.09.1990).

Bastan las normas que quedan aludidas para formular las siguientes reflexiones:

Una, que a pesar de tratarse de impuestos de distinta naturaleza se adopta la misma noción de la empresa a los correspondientes efectos.

E S T U D I O S

Y otra, que el ordenamiento tributario en vigor se pronuncia por un concepto unitario de la empresa, que, por otra parte, es coincidente con el que figura en la bibliografía de la teoría económica generalmente seguida.

Es cierto que por motivos censales o de mero control existen explotaciones económicas que no tienen el tratamiento que es aplicable a las demás explotaciones (agropecuarias, pesqueras e inmobiliarias), y, asimismo, que algunas actividades de discutible naturaleza empresarial (por ejemplo, las que obtienen "ingresos continuados en el tiempo"), son tratadas como tales aunque a efectos de un impuesto sobre el consumo, cual es el del Valor Añadido, como auténticos sustitutos de sus destinatarios, pero, en conjunto, se ha de reconocer que el ordenamiento tributario español ha dado entrada al concepto de empresa según la ciencia económica, sin plantearse el que haya podido elaborar la doctrina jurídico-privada.

4. *La empresa como objeto del tráfico jurídico*

Se afirma con rotundidad que en España sólo el 11 por 100 de las empresas familiares supera dos sucesiones. Y ello sucede sin considerar, al parecer, que las empresas familiares suponen más del 60 por ciento del producto interior bruto y que emplean a más de seis millones de personas integradas en millón y medio de familias.

Tales datos obligan a reflexionar sobre su actual régimen tributario, pero, también, sobre el comportamiento relativamente reciente en el Impuesto sobre Sucesiones⁽³⁾ con la cooperación del Impuesto sobre el Patrimonio⁽⁴⁾.

Esto es, en lo sucesivo no sólo a la Hacienda Pública ha de pasarse la factura de la corta permanencia de estas empresas en la economía nacional. También se ha de cuidar su régimen jurídico en punto a su administración, a los criterios de distribución del patrimonio empresarial en las sucesiones "mortis causa", a la elección de sus directivos sin valorar adecuadamente la capacidad profesional de los designados y a la propia estabilidad familiar. Se ha escrito que un buen testamento es clave para la transmisión de una empresa familiar, es decir, para su continuidad generacional.

Los problemas de la empresa familiar, como los de cualquier otra empresa, demandan soluciones eficaces sin que el parentesco sea el único factor constitutivo o de decisión. El testamento del titular, el protocolo rector de la empresa por su con-

⁽³⁾ V. el estudio del prof. Antonio Cayón Galiardo en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, patrocinada por la Asociación Española de Asesores Físcales en su XXX aniversario.

⁽⁴⁾ Es excelente la aportación de Tomás Marcos Sánchez, del Gabinete de Estudios de la citada Asociación, que examina la exención contenida en el art. 4.8.2º de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (vol. III, II, pp. 11-33).

dición de familiar y al margen de las normas mercantiles y financieras, las retribuciones de sus directivos y la comunicación y lealtad entre los miembros de la familia, son elementos básicos para el buen funcionamiento de la empresa familiar⁽⁵⁾. Y aquí el Estado, no intervencionista pero sí regulador, debe ofrecer las reglas claves para la redacción de los estatutos de la empresa familiar según sus fines, dimensión, composición de la familia y demás aspectos de carácter interno y típicos de la empresa familiar. Al fin todo régimen subvencionador, sea con cargo al gasto público, sea mediante minoración de los ingresos públicos, debe llevar consigo una cierta acción tutelar.

Pero esta exhortación a los responsables de la empresa familiar habrá de estar acompañada de un régimen en el Derecho civil y en el Derecho tributario que garantice la sucesión "mortis causa" de la empresa familiar sin los costes que por su cuantía hagan peligrar su misma subsistencia en la economía nacional. El Impuesto sobre Sucesiones ha de seguir favoreciendo la continuidad de la empresa familiar⁽⁶⁾, y a cuya exposición se renuncia en este trabajo, no sin dejar de indicar que ya se ha pedido que la exención se extienda hasta el tercer grado de parentesco (nietos, sobrinos y primos) con unos u otros límites o requisitos —opino— que garanticen las efectivas y perdurables relaciones económicas, además de familiares, entre ellos.

3. EL COMPONENTE FAMILIAR

Cuestión principal en el diseño de la empresa familiar es, naturalmente, su componente familiar.

Sea una u otra la fórmula acreditativa de la presencia y participación de la familia en la empresa, según se analice en los diversos supuestos, es preciso fijar el vínculo o el parentesco que limite al grupo familiar.

Y sin excluir otras opiniones o propuestas, se estima que aparte de vínculo conyugal, habrá de estarse al parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción con la limitación del segundo grado hoy en vigor.

Según más adelante se dirá, la presencia y participación de la familia en el patrimonio empresarial no ofrece otras cuestiones o vinculaciones que las generales o comunes de la titularidad dominical. Más compleja o descriptiva ha de ser la fórmula que se refiera a su participación en la actividad empresarial.

⁽⁵⁾ Deberán tener ancha aplicación el art. 1271 del Código Civil y los pertinentes preceptos de nuestra legislación foral civil.

⁽⁶⁾ Art. 20.2.c) de su ley reguladora según redacción dada por la ley 66/1997, de 30 de diciembre, llamada de Acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

E S T U D I O S

De algún modo ya se apunta por dónde ha de discurrir el concepto de empresa familiar.

4. LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

1. *La actividad empresarial y la empresa*

La actividad es elemento esencial en la configuración de la empresa tanto desde el ángulo económico, como desde la perspectiva jurídica y tributaria, bien entendido que la actividad no es una mera suma de actos, sino un conjunto de actos coordinados por el fin que la empresa persiga, y que pueden ser materiales y jurídicos.

Por ello, toda actividad empresarial ha de ser referida o imputada a su titular, que no puede ser otro que el de la respectiva empresa. Titularidad que se bifurca respecto del exterior y, también, respecto de la organización interna, que, de otro lado, comporta el riesgo económico propio de toda empresa y, asimismo, el poder de dirección de ella.

Cualesquiera que sean los requisitos legales y de otro orden establecidos o exigidos para el ejercicio de una actividad empresarial, se ha de admitir que la protección de los terceros por razón del propio tráfico jurídico, exige una capacidad de obrar o de ejercicio que no es de esta ocasión examinar.

2. *La familia en la actividad empresarial*

Es bien sabido que en la familia concurren un fenómeno social y ser objeto de relaciones jurídicas⁽⁷⁾. Y en cuanto constituye un grupo social implica una unión o asociación de personas que bien puede polarizarse en torno a la empresa con sentido institucional y que, por consiguiente, puede ser objeto de regulación normativa con uno u otro alcance.

La primera cuestión que se plantea a los aludidos efectos es el sentido restringido o no que a la familia se puede asignar. La mera comunidad doméstica no es elemento constitutivo de la familia, aunque a efectos de la legislación social, de arrendamientos urbanos o laboral pueda ser suficiente o determinante la mera convivencia, y nada se diga en cuanto a los derechos de uso y habitación que regula el art. 524 del Código civil.

A los fines que presiden la presente aportación, parece indudable que la familia ha de ser algo más, esto es, que ha de considerarse en sentido amplio incluyendo todas

⁽⁷⁾ Un buen análisis de la familia como fenómeno social y como objeto de relaciones jurídicas en *Fundamentos de Derecho civil*, de J. Puig Brutau, tomo IV, vol. I pp. 5 y ss., Barcelona, 1967.

las personas unidas por vínculos de matrimonio o parentesco, y sea éste natural o de adopción. En este orden de ideas pueden quedar convocados los impedimentos por parentesco en el matrimonio, en la deuda alimenticia, la tutela y en la sucesión intestada.

En el sentido restringido que antes quedó aludido, la familia ha de limitarse a las personas que viven en un mismo techo, cuales son el padre, la madre, los hijos y, en su caso, los nietos y los colaterales. No cabe duda que en los actuales modos de vida es preciso prescindir de la idea de "hogar" para que la comunidad familiar pueda quedar vinculada a la empresa.

Cada día tiene mayor reconocimiento la familia como eje de un patrimonio o de una explotación económica, por lo que parece recomendable que el mismo Derecho tributario asigne una existencia jurídica autónoma a la familia a los efectos derivados de la actividad empresarial. El artículo 33 de la Ley General Tributaria puede ser invocado para dar por constituido un "contribuyente", que no es "sujeto pasivo" aunque otra cosa resulte literalmente de su texto.

En todo caso, la cuestión más problemática es la relativa a los propios límites de la familia que caracterice a la empresa como familiar, y tanto en su creación o constitución como en sus vicisitudes posteriores. El art. 1056 del Código Civil en su segundo párrafo fue perspicaz cuando ofreció que "el padre que en interés de su familia quiera conservar indivisa una explotación agrícola, industrial o fabril, podrá usar de la facultad concedida en este artículo (siempre que no perjudique a la legítima de los herederos forzosos, se advierte), disponiendo que se satisfaga en metálico su legítima a los demás hijos".

Bastará, asimismo, aludir a las políticas económicas que obstaculizan o impiden la existencia del minifundismo empresarial (unidades mínimas de cultivo, incentivos a la concentración empresarial sin violar el Derecho de la Competencia, etc.) para fundar, proteger o amparar la empresa con interés personal para un grupo familiar. Incluso pueden tomarse tales medidas como ejemplo a seguir. El interés individual de cada miembro del grupo familiar se subordina al propio interés superior del grupo constituido en la empresa común, y que va a contar con el soporte económico que la familia en principio no tiene, excepto en supuestos de patrimonio indiviso que por su cuantía y por ser indivisible por esencia, le sea de aplicación el art. 404 del Código civil.

Ahora bien, cuanto hasta aquí se expone no ayuda siquiera a proponer que la familia se circunscriba a los cónyuges e hijos, y no a los padres y demás parientes por ejemplo. No en vano la familia es regida por el Derecho privado con algunos injertos de Derecho público, y estamos intentando determinar qué familia es acreedora a un régimen tributario especial por su vinculación a la empresa contribuyente que, desde luego, se rige por una rama del Derecho público.

¿Hasta dónde, pues, alcanza la familia que puede participar en los resultados y en el régimen tributario que se asigne a la empresa familiar?

E S T U D I O S

Desde el enfoque patrimonial cabe admitir la extensión que el Código civil establece para los herederos llamados forzosos (arts. 806 a 822). Y desde la consideración propia de la actividad empresarial bien podría estarse a la participación del pariente de “forma habitual, personal y directa” en la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a tales actividades, como determina la ley rectora del Impuesto sobre la Renta. Ser titular de una actividad empresarial ofrece elementos probatorios, además de comportamientos personales, que sirven para delimitar qué miembros de la familia ampliamente entendida (¿los parientes en línea colateral hasta el cuarto grado: art. 954 del Código civil?), sin excluir los parientes por afinidad (consanguíneos del cónyuge de la otra persona), ni los que lo sean por adopción (art. 175 del Código civil) o por acogimiento (art. 173 del mismo cuerpo legal).

He aquí una decisión propia de la opción política y contando con el Impuesto municipal sobre Actividades Económicas (sección primera de sus tarifas), que podrá servir para probar —o dar por probada— la participación personal del pariente en el ejercicio de la actividad empresarial de que se trate, y en la que no podrán faltar antecedentes tan calificados como los generados por la Administración de la Seguridad Social, que también ha de colaborar en el establecimiento de las condiciones más favorables para la subsistencia y desarrollo de la familia tratando de vitalizarla y de conservarla como ha escrito un preclaro tratadista del Derecho de familia (profesor José-Luis Lacruz Berdejo).

5. LA TITULARIDAD EN LA EMPRESA

1. *Nota previa*

La más elemental consideración de la empresa ofrece dos dimensiones: la subjetiva y la objetiva. Esta última, a su vez, nos presenta dos aspectos: el de su patrimonio y el de su actividad. De su parte objetiva nos hemos de ocupar a continuación para tratar de recalcar en su titularidad desde un enfoque estático (patrimonio) o desde un ángulo dinámico (actividad).

A este esquema trata de ajustarse el presente apartado relativo a la titularidad que utiliza la contemporánea legislación tributaria por su amplitud y su ambigüedad.

2. *Del patrimonio empresarial*

La empresa se manifiesta como un bien generador de rendimientos al mismo tiempo que está formada por un conjunto de elementos de naturaleza patrimonial sean muebles o inmuebles, materiales o inmateriales, relaciones jurídicas, etc., aparte del intangible por excelencia que es llamado “fondo de comercio”. Todos ellos están presentes en la propia actividad como tal unidad y en su cohesión funcional constituyendo objeto de Derecho susceptible de transmisión o cambio de titular.

El patrimonio empresarial como tal conjunto de bienes o cosas puede ser presentado como una realidad unitaria que admite las titularidades reguladas por el Derecho

y que aspira a un tratamiento jurídico en su unidad objetiva, lo que logra con determinadas condiciones incluso en el ámbito del Derecho tributario bajo la noción de "rama de actividad" y, desde luego, en el marco del Derecho mercantil en los supuestos de escisión societaria (arts. 252 y siguientes de la Ley refundida de sociedades anónimas).

Los aludidos supuestos rompen la equivalencia "empresa" y "patrimonio empresarial", conciben a este último en función de la "actividad empresarial" y ponen de manifiesto que la empresa articulada en consideración de su titular (individual o colectivo), admite su fraccionamiento en la medida que cada una de las porciones ofrezca la autonomía propia de la empresa (actividad empresarial) en punto a la organización y a la afectación de bienes, obligaciones y derechos vinculados entre sí después de las segregaciones. Con la denominación de "rama de actividad" trata de representarse a cada una de las empresas (explotaciones económicas) segregadas (art. 97.2.b de la ley 43/1995 y art. 2, apartado cuatro, de la ley 29/1991).

Cuanto acaba de ser expuesto niega la existencia de una correlación absoluta entre la empresa como actividad económica y el patrimonio empresarial, que, a su vez, atribuye al titular de la empresa múltiples relaciones de carácter patrimonial según los bienes y cosas que integran el patrimonio empresarial y que, en principio, puede ser concebido como "patrimonio separado".

Ahora bien, cualquier fragmentación del patrimonio empresarial requerirá que las respectivas fracciones respondan al concepto de empresa según cada una de las actividades empresariales (explotaciones económicas), segregadas como antes se ha dicho. Esto es, la empresa no se fracciona en función del patrimonio que se fragmenta, si no va acompañada de las correlativas actividades económicas que acreditan por sí mismas y en su individualidad, la función propia de toda empresa. El art. 7.1 de la ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor añadido, distingue bien los supuestos en que hay desafectación de bienes y derechos en las actividades empresariales, así como la falta de continuidad en el ejercicio de las actividades económicas.

La conclusión anterior deberá regir cualquier desdoblamiento empresarial si sus titulares desean mantener el régimen que tuvieran asignado o concedido, y que, como queda dicho, exige el paralelismo patrimonio-empresa que ha de darse si la empresa no ha de perder su condición de tal.

3. De la actividad empresarial

La titularidad de la actividad empresarial tiene su mejor recepción en el ya mencionado Impuesto municipal sobre Actividades Económicas.

Tampoco es ignorada por el Impuesto sobre la Renta cuando se ocupa de los rendimientos de las actividades empresariales, además de los profesionales, y a la hora de la "individualización" de sus rendimientos como dice la ley, no deja de referirse a "quienes realicen de modo habitual, personal y directa, la ordenación por cuenta propia de

E S T U D I O S

los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades" (art. 11.4 de la Ley 40/1998).

4. *En el ámbito tributario*

Sin perjuicio de las concretas citas legales formuladas, es sabido que el patrimonio empresarial tiene expreso reconocimiento en la legislación tributaria vigente (art. 4.8.1 de la Ley 19/1991 según redacción en vigor a partir de 1 de enero de 1997), que se refiere a los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo... Asimismo, el art. 11 de la ley citada relativo a las actividades empresariales por vía de sujeción no exenta, y en el que incluso se refiere a la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible).

Además de los supuestos de afectación de bienes que se regulan en el Impuesto sobre la Renta (art. 27 de la ley 40/1998), es bien conocida la trascendencia que en el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene toda transferencia desde el patrimonio empresarial al patrimonio particular o personal del sujeto pasivo, pues el primero se encuentra en el sector de la producción y el segundo en el sector del consumo (art. 9 de la ley 37/1992), debiendo anotarse que a otros efectos dicho impuesto contiene un concepto de bienes personales en los siguientes términos: "A los efectos de esta ley se considerarán bienes personales los destinados normalmente al uso personal del interesado o de las personas que convivan con él o para las necesidades de su hogar, siempre que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen también bienes personales los instrumentos portátiles necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio del importador" (art. 29 de la ley 37/1992 antes mencionada).

Por consiguiente, no se trata de injertar disposiciones de carácter privado en el ordenamiento jurídico-tributario, pues este último ya ha necesitado construir y computar el patrimonio empresarial para la exacción de determinados impuestos. Sólo resta indicar que la titularidad patrimonial no parece sea suficiente en el sector empresarial para ser acreedor al régimen tributario singular o excepcional que pueda establecerse o confirmarse por ley para las empresas familiares, ya que la empresa se caracteriza por su "actividad", no por la posesión o tenencia de los bienes patrimoniales. Piénsese que, por ejemplo, la ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta, da preferencia a la "afectación" de los elementos patrimoniales respecto de su titularidad en caso de matrimonio, resulte o no común a ambos cónyuges (art. 27.3).

Parece oportuno recordar que la existencia de actividades empresariales en el seno de la unidad familiar constituida por los cónyuges, con las consiguientes transferencias en los supuestos de servicios personales y de cesión de elementos materiales a la empresa, no fueron admitidas como gastos deducible para la determinación de la base imponible por la legislación española hasta después de ser dictada la sentencia de 20

de febrero de 1989 por el Tribunal Constitucional (Cfr. ley 20/1989, de 28 de julio: art. 9.1ª c). Es decir, la contraprestación que la empresa debía abonar según procede en los contratos onerosos (art. 1274, primer inciso, del Código civil), con la presunción "juris tantum" del art. 3.3 de la ley del Impuesto sobre la Renta y a pesar de su calificación de partida deducible (art. 19.2º) para la determinación del rendimiento neto o imponible, no se tenía en cuenta cuando el acreedor era miembro de la unidad familiar (art. 19.2.b de la Ley 44/1978 a que me vengo refiriendo)⁽⁸⁾.

Fue, pues, la Ley 20/1989 antes mencionada, dictada para rellenar el vacío normativo creado por la citada sentencia constitucional, la que enmendó la posición tradicional de la ley española en la expresada materia obediente a los criterios propios de la imposición real o de producto. Y la ley 18/1991, de 6 de junio, estableció el régimen que a continuación se extracta y que tan reticente es cuando son familiares el deudor y el acreedor de la respectiva relación obligatoria.

Si resulta debidamente acreditado mediante contrato laboral y afiliación al correspondiente régimen de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores de edad del sujeto pasivo que convivan con él, trabajen —"sic"— habitualmente y con continuidad en las actividades empresariales por el mismo desarrolladas, se deducirán las retribuciones con cada uno de ellos estipuladas para la determinación de los rendimientos netos a gravar por el Impuesto sobre la Renta, siempre que no sean superiores —advierte— a las del mercado correspondiente a su cualificación profesional y trabajo prestado. Tales cantidades —añade innecesariamente la ley— se considerarán obtenidas por el cónyuge a los hijos menores de edad en concepto de rendimientos del trabajo a todos los efectos tributarios, y bien sabía el legislador tributario que contaba con el apoyo del artículo 1.3.e) del vigente Estatuto de los Trabajadores.

Análoga norma ha establecido para las cesiones de bienes y derechos sin concretar que han de ser traslativas del uso o goce de los bienes o derechos, esto es, de las que son fuentes de rendimientos del capital según la propia ley del Impuesto sobre la Renta. En efecto, cuando el cónyuge o los hijos menores de edad del sujeto pasivo que con él convivan, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad empresarial de que se trate, se deducirá la contraprestación estipulada para la determinación del rendimiento imponible de la actividad empresarial, siempre que no exceda del valor de mercado, y a falta de ella —agrega previsoramente la ley— podrá deducirse el valor de la prestación en el respectivo mercado. Obvio es que la contraprestación convenida o la señalada por el mercado constituirá un rendimiento del capital para el

⁽⁸⁾ Dicha norma traía causa del epígrafe C) de la llamada Tarifa segunda de Utilidades que dejó vigente el art. 49.a) de la Ley de 16.12.1940, y que critiqué desfavorablemente en *Tributación del Beneficio de la empresa y de sus partícipes*, ed. Revista de Derecho Mercantil, Madrid, 1949, págs. 242, 243, 354 y 362.

E S T U D I O S

cónyuge a los hijos menores que sean titulares de los bienes o derechos arrendados o de otro modo cedidos al empresario. Inexplicablemente advierte la ley que el régimen que queda descrito no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges, a lo que hay que oponer que no es razonable ni consecuente la ley que se anota, pues siempre podrá cederse la parte que al cónyuge corresponda en los bienes o derechos comunes (el 50 por ciento normalmente cuando se trate de bienes gananciales: artículo 1344 y siguientes del Código civil). Y si a esta norma se suma la contenida en el art. 6, dos, de la misma ley del Impuesto sobre la Renta, habrá que admitir que su texto no fue afortunado. Ello es debido a que el legislador tributario casi siempre se siente mediatizado en las cuestiones de prueba y de su valoración crítica cuando teme la confabulación de los intervinientes, aparte de la actual y fluida "comunicabilidad" de los bienes entre los cónyuges desde la ley de 13 de mayo de 1981⁽⁹⁾, sin coste tributario al parecer.

Se ha de indicar, asimismo, que felizmente en la ley 18/1991, primero, y en la ley 40/1998, después, no ha prosperado la advertencia de la Ley 20/1989 antes referida, en el sentido de que no podían resultar "rendimientos" negativos como consecuencia de la deducción como "gasto" de las contraprestaciones por servicios personales o por cesión de bienes o derechos a la empresa por parte del cónyuge o los hijos menores de edad del sujeto pasivo.

Las disposiciones que acaban de ser recogidas deben ser tenidas muy en cuenta si llega a redactarse y promulgarse un estatuto tributario para la empresa familiar, pues carecería de sentido otorgar un régimen singular o excepcional que simultáneamente no reconociera el tratamiento tributario que procede entre dos personas con una u otra vinculación, pero bajo los principios de la imposición personal que hoy ha adquirido arraigo en los países tributariamente evolucionados como es España⁽¹⁰⁾.

5. ¿"Quid" de la empresa familiar con forma societaria?

La doctrina disponible en torno al apartado octavo, punto 2), del art. 4 de la ley del Impuesto sobre el Patrimonio para la aplicación de la exención tratándose de participaciones en entidades que revistan forma societaria, no rechaza que el grupo familiar (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción), sea titular de las respectivas participaciones para que la empresa sea calificada como familiar.

⁽⁹⁾ V. el primoroso ensayo de Celestino Cano Tello, *La nueva regulación de la sociedad de gananciales*, Ed. Cívitas, S.A., Madrid, 3ª ed. (1989), 107 pp.

⁽¹⁰⁾ Es antecedente de obligada consulta: *Tributación de la familia*, de Inocente Altozano Ferragut y Javier Sancho Calabuig, ed. CISS, mayo de 1996.

Tal y como acontece en el referido impuesto habrán de observarse requisitos y cumplirse condiciones para evitar que la empresa torticeramente por medio de la entidad societaria, obtenga o no pierda su condición de familiar. La propia ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículo 18.2.c) acepta el régimen de exceptuación tanto de la empresa individual, como de las participaciones en las entidades antes aludidas con similares condiciones o cautelas. Las leyes 13 y 14 de 1996, de 30 de diciembre, han completado el régimen que queda apuntado, y la res. de la Dirección General de Tributos de 6.07.1998 ha concretado que la adquisición ha de mantenerse en cuanto al "valor".

6. A GUISA DE ANTECEDENTES

Dos precedentes pueden ser mencionados al examinar un régimen "ad hoc" para las empresas familiares.

Uno, el que supuso la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, sobre estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes, derogada por la Ley 19/1995, de 4 de julio, sobre modernización de las explotaciones agrarias, sin perjuicio de reconocer que los objetivos de la citada en primer lugar "siguen siendo válidos, en gran medida". De ella han de resaltarse: a) Que la explotación familiar agraria queda constituida por el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular para la producción agraria, primordialmente con fines de mercado, siempre que constituya el medio de vida principal de la familia; b) Que el titular desarrolle la actividad empresarial agraria como principal, asumiendo directamente el riesgo inherente a la misma; c) Que los trabajos de la explotación sean realizados personalmente por el titular y su familia, sin que la aportación de mano de obra asalariada fija, en su caso, supere en cómputo anual a la familia en jornadas efectivas; d) Que la titularidad de la explotación podría recaer, en caso de matrimonio, en ambos cónyuges, siendo suficiente que uno de ellos reúna los requisitos antes referidos; e) Que a efectos sucesorios o de continuación de la comunidad conyugal en cuanto a la explotación familiar agraria, se entendería que el cónyuge supérstite reunía los aludidos requisitos; f) Que tendría la consideración de "colaborador" de la explotación familiar agraria la persona mayor de edad o menor emancipado que siendo cónyuge, descendiente u otro pariente del titular, tenga una experiencia profesional mínima de dos años en actividades agrarias y como dedicación principal su trabajo en la explotación, y que establezca un acuerdo escrito de colaboración con el titular, y en caso de matrimonio, y si pertenecieran a uno u otro cónyuge elementos integrantes de la explotación, el acuerdo de colaboración habría de ser suscrito por ambos cónyuges; g) Que en defecto de cónyuge, descendiente u otro pariente del titular, podría tener la consideración de colaborador cualquier otra persona que cumpla los expresados requisitos; h) Que en caso de matrimonio, si la titularidad de la explotación recayera en ambos cónyuges o de alguno de los inmuebles que la integren, será preciso el consentimiento de los dos o, en su caso, autorización judicial con independencia del carácter común o privativo de los aludidos bienes; i) Que de no haber testamento o pacto sucesorio (cfr. la legislación foral española además de los arts. 9.8 y

E S T U D I O S

1271 del Código civil) que establezca otra cosa, al fallecimiento de un cónyuge la explotación se atribuirá al sobreviviente en usufructo vitalicio con la obligación de atender al sostenimiento de la familia; j) Que el pacto sucesorio antes mencionado tiene amplia aplicación según los arts. 16 y siguientes de la ley 49/1981 que se viene anotando y en favor del titular de la explotación⁽¹¹⁾.

Se ha de añadir que cuanto queda recogido en el anterior párrafo constituye una sugerente enumeración de los aspectos que pueden ser considerados al regular la empresa familiar cualquiera que sea la explotación que tenga a su cargo.

Y otro antecedente es el régimen resultante, en último término, de las normas contenidas en la ley 66/1997, de 30 de diciembre, redactando el apartado ocho del art. 4 de la ley 19/1991, de 6 de junio, desarrollado por el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, y con nueva redacción por la ley 13/1996, de 30 de diciembre, que no ha de ser examinado en esta ocasión por así hacerlo otro miembro de esta Asociación Española de Asesores Fiscales.

7. HACIA UN CONCEPTO DE EMPRESA FAMILIAR

A lo largo de los apartados anteriores se ha pretendido anotar aquellos aspectos o consideraciones que conducen a formular un concepto de la empresa familiar. Por tanto, la noción de empresa familiar que a continuación se propone desde su misma operativa, no requiere fundamentación pues ésta ha quedado expuesta según la estructura y el funcionamiento de la empresa en general.

Se formulan las siguientes bases:

a) La empresa tendrá la calificación de familiar por la participación de un grupo familiar y con carácter personal en las actividades económicas de ella, sin merma o mediatización de las funciones directivas y organizativas a cargo de su titular sea persona física o sea entidad colectiva.

b) El grupo familiar habrá de estar constituido por el cónyuge, los hijos, los padres y los demás parientes hasta el segundo grado del titular en sus modalidades de consanguinidad, afinidad o adopción, sin que quienes carezcan del expresado parentesco sean en número superior a su tercera parte⁽¹²⁾.

⁽¹¹⁾ En relación con el criterio que niega la condición empresarial a la "empresa" agraria, véanse las págs. 307-308 de la aportación del prof. Justino F. Duque a la obra en homenaje al profesor Aurelio Menéndez Menéndez, *Estudios jurídicos...*, I, ed. Cívitas, Madrid, 1996; y mi artículo "La empresa española ante la nueva fiscalidad" en *Informes y Estudios de CEOE*, La empresa española ante al Mercado Unico. Madrid 4/92 núm. 67, pp. 107-152.

⁽¹²⁾ El trabajo propio del empresario y de sus familiares siempre habrá de ser superior al trabajo ajeno como sucede, o debe suceder, en la pequeña empresa que, por ello, necesita menor financiación ajena.

César Albiñana García-Quintana

c) La titularidad del respectivo patrimonio empresarial sólo servirá para completar o reforzar la pertenencia al grupo familiar de quienes participen en las actividades empresariales.

d) Las condiciones que ha de cumplir el grupo familiar para que la respectiva empresa tenga la consideración de familiar a efectos tributarios y los demás que la Ley determine, deberán mantenerse, al menos, durante tres trimestres en cada período anual de la misma.

e) Lo establecido en la base d) anterior será aplicable en los supuestos de cambio de titular de la empresa por sucesión "mortis causa", por donación o por transmisión onerosa, y en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha en que tuvo lugar la transferencia.

f) El grupo familiar podrá constituirse en sociedad con personalidad jurídica con la limitación en cuanto a extraños que consta en la anterior base b).

g) Para la comprobación periódica por la Administración tributaria de los miembros del grupo familiar constituido o no en sociedad con personalidad jurídica, se llevará con las debidas formalidades un registro individual del grupo familiar o de la sociedad con él constituida.

APÉNDICE: OTROS ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA EMPRESA FAMILIAR

Con independencia de las medidas de excepción que se concedan por ley a la empresa familiar, tanto por el grado de comunidad de intereses que se dé entre los miembros del grupo familiar, como por su posición socioeconómica en la colectividad nacional, incluso por el volumen de su oferta de empleo, sí deberá partirse de la existencia de las unidades económicas familiares a todos los efectos tributarios, sin que, por consiguiente, el parentesco pueda ser un factor de carácter negativo en el tratamiento tributario de las operaciones derivadas de convenios o estipulaciones a título oneroso.

Si se tratara de adquisiciones a título gratuito entre miembros del respectivo grupo familiar, parece llegado el momento de que queden exoneradas de gravamen en tanto los bienes y derechos adquiridos continúen en la titularidad del adquirente, dentro de una restringida esfera familiar y con carácter diferido, por tanto, según la propuesta del conocido Informe Carter⁽¹³⁾.

⁽¹³⁾ Habrá que tener en cuenta, a juicio de muchos, que la familia en sí, esto es, al margen de las actividades empresariales, está siendo citada como la gran olvidada de nuestro sistema tributario. Se afirma, con cierta generalidad, que hoy es difícil simultanear la vida familiar y la dedicación laboral, por lo

E S T U D I O S

También se opina que las empresas familiares son acreedoras a las medidas reconocidas o que en lo sucesivo se reconozcan a las pequeñas y medianas empresas dentro de los límites que para estas últimas se establezcan.

Las necesidades de financiación de las empresas familiares también reclaman medidas tributarias favorables con la expresada finalidad, y no sin razón han sido citadas las acciones sin voto como eficaz instrumento siempre que tengan adecuada regulación en lo tributario sin pérdida de control del capital para el respectivo grupo familiar^(*).



que es necesario proteger las funciones y las responsabilidades familiares como determina el art. 39.1 de la Constitución Española e interpreta el Tribunal Constitucional por su sentencia 184/1990, de 15 de noviembre, al afirmar que "es claro que dicho precepto no establece ni postula por sí solo una paridad de trato en todos los aspectos y en todos los órdenes de las uniones matrimoniales y no matrimoniales".

Es significativa la posición del profesor Eugenio Simón Acosta, de la Universidad de Navarra, que fue miembro de la Comisión de Expertos para la reforma del Impuesto sobre la Renta constituida el año 1997.

Es de anotar la gradual o prudente construcción legal del régimen tributario de la empresa familiar según la disposición contenida en el art. 31.3.c de la novísima Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta, relativo al no cómputo de ganancia o pérdida patrimonial en transmisiones lucrativas (mejor: adquisiciones lucrativas) de empresas o participaciones referidas en el apartado 6 del art. 20 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

(*) En la redacción de este trabajo se ha de reconocer el estímulo de D. Antonio Durán-Sindreu Buxadé, que coordina la sección de Fiscalidad de la Empresa Familiar en el seno de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Madrid).

**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

**CESIÓN, INTERCAMBIO Y PROTECCIÓN DE LA
INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y DE LOS DATOS
AUTOMATIZADOS: LA INCIDENCIA DE LA INFORMÁTICA
EN EL CONTRIBUYENTE***

Juan Arrieta Martínez de Pisón

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Albacete.

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

SUMARIO

- 1. INTRODUCCIÓN.**
- 2. NORMATIVA ESPAÑOLA Y COMUNITARIA SOBRE INTERCAMBIO, PROTECCIÓN Y RESERVA DE DATOS AUTOMATIZADOS.**
 - 1. El marco normativo español.*
 - 2. El marco normativo comunitario.*
- 3. REGIMEN JURIDICO ESPAÑOL SOBRE UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN RESERVADA POR PARTE DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.**
 - 1. Consentimiento del interesado para la cesión de datos propios a terceros.*
 - 2. Cesión de información del contribuyente a otras administraciones y órganos jurisdiccionales.*

* El presente artículo constituye la versión ampliada en español del remitido en inglés para el libro conmemorativo de los XL años de la Confederación Fiscal Europea con el título *The taxpayer and the electronic age*. Además del presente trabajo, fruto de la invitación a la AEDAF por parte de la citada Confederación Fiscal Europea, existen otros seis más que corresponden a otros tantos países que han colaborado en el mismo, Alemania, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Reino Unido.

E S T U D I O S

- a) Cesión de datos e información a órganos jurisdiccionales.
- b) Intercambio de información y cesión de datos a otras administraciones tributarias.

4. GARANTIAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN.

- 1. Derecho del contribuyente a conocer y rectificar los datos en poder de la Administración tributaria.*

5. INCIDENCIA DE LA INFORMATICA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO Y EN LOS CONTRIBUYENTES.

- 1. Informática y obligaciones tributarias.*
- 2. Efectos del comercio electrónico en el sistema tributario.*

6. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN.

Desde la primera disposición que se dicta en España en 1941 sobre *mecanización del Registro de Rentas y Patrimonios del Ministerio de Hacienda* hasta el momento actual de potenciación del uso de los sistemas informáticos con objeto de mejorar la eficacia de la gestión tributaria y reducir la presión indirecta minorando los costes de los contribuyentes, se ha recorrido un largo camino que, sin embargo, se puede decir que no ha hecho más que empezar¹.

En la actualidad, de hecho, el sistema tributario se basa fundamentalmente en las declaraciones manuales y, en menor medida en las cumplimentadas y presentadas por los contribuyentes a través de los distintos programas informáticos. Sin embargo, y como veremos, la Administración tributaria española está adoptando con celeridad la informática en su organización y en los procedimientos de gestión tributaria², preparando su infraestructura material para, por ejemplo, poder recibir en 1999 las primeras declaraciones por Internet, o para procesar las futuras declaraciones completamente digitales.

El imparable y acelerado desarrollo de los sistemas informáticos y su aplicación a la gestión diaria ha provocado, sin embargo, que nos encontremos ante un vacío normativa en el ámbito tributario³. La incidencia de las nuevas tecnologías informáticas, electrónicas, telemáticas, de mecanización, etc., en el sistema tributario y en el contribuyente, ha puesto al descubierto importantes lagunas que es necesario llenar cuanto antes.

En el presente trabajo se expondrá una panorámica general de la incidencia de la informática en los contribuyentes y en el sistema tributario español, así como del régimen jurídico existente sobre el uso de datos informatizados. Para ello, analizaremos, en primer lugar, la normativa española y comunitaria sobre intercambio, protección y reserva de datos automatizados. Posteriormente se verá el régimen jurídico sobre utilización de la información reservada por parte de la Administración

¹ Sobre dicha evolución puede consultarse, DEL VALLE ALONSO, G., *Implicaciones de la Informática en los Derechos Económico, Fiscal y Financiero*, en «Implicaciones socio-jurídicas de las tecnologías de la información. Encuentros 1980-1990. Los juristas ante la Revolución Informática», CITE-MA, Ministerio de Educación y Ciencia, págs. 244 a 252.

² SANTIAGO MARTIN, J.D., *La informática en la organización y en los procedimientos de la Administración tributaria*, Hacienda Pública Española, Cuadernos de Actualidad, 7/1990, págs. 14 a 25.

³ Y ello a pesar de que "la mecanización y automatismo de nuestra burocracia estaba previsto en nuestra Ley de Procedimiento Administrativo (arts. 30, 31, 38...) de 1958. Cfr. GIMENEZ-REYNA, E., *Las liquidaciones paralelas*, Impuestos, núm. 2, 1985, págs. 294.

E S T U D I O S

tributaria. En este punto se profundizará sobre los límites a la cesión o intercambio de la información sobre el contribuyente entre las administraciones o entre ésta y los órganos jurisdiccionales, y se tratará de buscar el necesario equilibrio y compatibilidad entre el uso que se haga por la Administración tributaria de los datos de los contribuyentes, informatizados o no, y las imprescindibles garantías de confidencialidad, *intimidad* y legalidad en la obtención de los mismos. Porque no se puede olvidar que el auténtico cambio cualitativo en las relaciones entre el individuo y el Estado desde el punto de vista del derecho a la intimidad, entendido como fundamento para el ejercicio de otros muchos derechos y libertades, viene dado por la variación que implica la introducción del tratamiento electrónico de datos en el campo de la Administración pública y, fundamentalmente, por las posibilidades que en este sector brindan los bancos de datos o sistemas integrados de documentación⁴.

Finalmente, tras ello estudiaremos las garantías del contribuyente frente a la utilización de la información (derecho del contribuyente a conocer y rectificar los datos en poder de la Administración tributaria, la informática y las obligaciones tributarias, los efectos del comercio electrónico en el sistema tributario, etc.).

2. NORMATIVA ESPAÑOLA Y COMUNITARIA SOBRE INTERCAMBIO, PROTECCION Y RESERVA DE DATOS AUTOMATIZADOS.

1. El marco normativo español.

Nuestro análisis debe necesariamente arrancar de la Constitución Española de 1978, en concreto, de su artículo 18.4 que señala expresamente que "La Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos". Este precepto fue finalmente desarrollado legislativamente -tras casi quince años-, por la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, de Regulación de Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal (en adelante, LORTAD), norma que, a su vez, vino a incorporar a nuestro derecho interno⁵ el Convenio 108 del Consejo de Europa para la Protección

⁴ MADRID CONESA, F., *Derecho a la Intimidad, Informática y Estado de Derecho*, Colección de Estudios, Universidad de Valencia, Valencia, 1984, pág. 33.

⁵ Téngase en cuenta que el Convenio al que hago referencia es *self-executing*, esto es, que impone unas obligaciones de resultado, correspondiendo a cada Estado miembro adoptar en su legislación nacional las medidas normativas necesarias para lograr tales resultados.

de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal⁶.

La LORTAD, en sus 48 artículos, configura el régimen jurídico del tratamiento informático de los datos de carácter personal, y tiene por objeto limitar el uso de la informática y otras técnicas y medios de tratamiento automatizado de los datos de carácter personal para garantizar el honor, la intimidad personal y familiar, y el pleno ejercicio de los derechos de las personas físicas. Advierte la misma Ley que los datos personales sólo podrán ser objeto de tratamiento automatizado "cuando tales datos sean adecuados, pertinentes y no excesivos en relación con el ámbito y las finalidades legítimas para las que se hayan obtenido", así como que "los datos de carácter personal no podrán usarse para finalidades distintas de aquellas para las que los datos hubieran sido recogidos"⁷.

En el ámbito tributario, será la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) la que consagre en su artículo 113 el carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributaria y su utilización exclusiva para fines tributarios. En efecto, tras varios preceptos que establecen la obligación de toda persona física o jurídica de proporcionar a la Administración tributaria, bien con carácter general o bien a requerimiento individualizado, información sobre sí misma o sobre terceros con trascendencia tributaria, el citado artículo 113 en su apartado 1 declara el carácter reservado de "los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones" así como la imposibilidad de ser utilizados para otros fines que no sean "la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada". Sin embargo, permite "que puedan ser cedidos o comunicados a terceros" si la finalidad es cualquiera de las siguientes: la investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o por el Ministerio Público; la colaboración con otras administraciones -tributarias o no- en la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea; la colaboración con la Seguridad Social en la recaudación de sus ingresos; la colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación; la protección en los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público; y, finalmente, la colaboración con el Tribunal de

⁶ Firmado en Estrasburgo el 28 de enero de 1981, en el seno del Consejo de Europa, y ratificado posteriormente por España por Instrumento de 27 de enero de 1984.

⁷ Para un estudio detenido de la LORTAD, puede consultarse a MURILLO DE LA CUEVA, P.L., *Informática y Protección de Datos Personales (Estudio sobre la Ley Orgánica 5/1992, de Regulación del Tratamiento Automatizado de los Datos de Carácter Personal)*, Cuadernos y Debates, núm. 43, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, así como el núm. 6-7 de la Revista *Informática y Derecho*, dedicada monográficamente al estudio de «La Protección de Datos Personales. (En la LORTAD y Derecho Comparado)», de la UNED, Mérida, 1994.

E S T U D I O S

Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización del Órgano administrativo encargado de la Administración tributaria.

Este precepto ha sido objeto de numerosas reformas desde su originaria redacción⁸, pero, sin duda, la más relevante es la que se produjo en 1995 en virtud de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT.

En este punto es necesario advertir que la LORTAD sólo es de aplicación a los datos personales que sean tratados de forma automatizada, de manera que a los datos *no informatizados* les será de aplicación los principios generales contenidos en el artículo 37 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Pues bien, aunque la LORTAD como se dice sólo es de aplicación a los datos personales que sean tratados de forma automatizada, la LGT asume sus principios extendiéndolos a todos los datos, sean o no tratados informáticamente, habida cuenta de que la reforma de dicha LGT se justifica -según señala la Exposición de Motivos- por la necesidad de adaptarse a la LORTAD "en lo que respecta al uso de la información que la Administración tributaria tiene de los contribuyentes, mediante la consagración del carácter reservado de *toda* la información tributaria en su poder facilitada por los contribuyentes, salvo a lo atinente a la investigación o persecución de los delitos públicos y los deberes de colaboración entre Administraciones públicas".

2. El marco normativo comunitario.

La salvaguarda del derecho a la intimidad frente a la limitación a la difusión de datos personales ha sido también una preocupación constante del Derecho comunitario. Sin ánimo de realizar un innecesario análisis exhaustivo⁹, podemos destacar la existencia de dos normas fundamentales en esta materia además del citado Convenio 108 del Consejo de Europa, la Directiva del Consejo 77/799/CEE, de 19 de diciembre, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁰, y, de ma-

⁸ La última es la que se ha producido por el artículo 28.Dos de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que añade como nueva excepción a la prohibición de suministrar datos de carácter reservados, la citada colaboración con el Tribunal de Cuentas.

⁹ Se recomienda para ello la consulta de la compilación de ISABEL HERNANDO, *Contratos Informáticos. Derecho Informático. Legislación y Práctica*, Editorial Librería Carmelo, San Sebastián, 1995.

¹⁰ Incorporada a nuestro Derecho interno en virtud del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre. Sobre la norma española y su Directiva de origen, puede consultarse el detallado estudio de DELGADO PACHECO, A., *La asistencia mutua entre Administraciones tributarias*, Impuestos, núm. 6, marzo, 1990, págs. 11 a 37.

nera especial, la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

Como se ha señalado¹¹, esta última Directiva -que establece un plazo de tres años para que se trasponga al ordenamiento interno de cada Estado miembro- viene a completar las legislaciones nacionales existentes sobre la protección de datos personales -en el caso español, la LORTAD-, aunque introduce algunas novedades al respecto, como por ejemplo, en lo relativo a que el ámbito de aplicación de la normativa no quede reducido al tratamiento automatizado de los datos personales sino que se amplía al "tratamiento no automatizado de datos personales contenidos o destinados a ser incluidos en un fichero"¹², ya que la Directiva entiende que debe brindarse la misma protección a los datos tratados automatizadamente que a los que se traten manualmente¹³.

3. REGIMEN JURIDICO ESPAÑOL SOBRE UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN RESERVADA POR PARTE DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

El ya mencionado artículo 113 de la LGT, precepto éste sobre el que gravitan las cuestiones centrales de nuestro análisis, tiene un contenido objetivo, subjetivo y material que es necesario apuntar brevemente.

Desde el punto de vista *objetivo*, la reserva de la información y la imposibilidad de la cesión a terceros alcanza a todos los datos que posea la Administración con trascendencia tributaria, estén o no automatizados. Por tanto, en el plano objetivo es toda información la que queda amparada por la reserva.

En el ámbito subjetivo es, por un lado, la Administración tributaria¹⁴, por ser la que atribuye el carácter de datos reservados a todos los que obtenga "en el desempeño de

¹¹ Cfr. LUCAS DURAN. M., *El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 178 y 179.

¹² No obstante, se ha de excepcionar del ámbito de esta Directiva el llamado sistema de información Schengen del Convenio de igual nombre. Vid., el Capítulo IV (sistema de información Schengen) y el VI (protección de datos de carácter personal).

¹³ La Exposición de Motivos de la Directiva señala "que la protección de las personas debe aplicarse tanto al tratamiento de datos como a su tratamiento manual; que el alcance de esta protección no debe depender, en efecto, de las técnicas utilizadas, pues lo contrario daría lugar a riesgos graves de elusión; que, no obstante, por lo que respecta al tratamiento manual, la presente Directiva sólo abarca los ficheros, y no se aplica a las carpetas que no estén estructuradas; que en particular, el contenido de un fichero debe estructurarse conforme a criterios específicos relativos a las personas que permitan acceder fácilmente a los datos personales".

¹⁴ Y ya sea la estatal, la autonómica o la local. Todas ellas son Administraciones tributarias a las que les alcanza el mandato del artículo 113.

E S T U D I O S

sus funciones", y, por otro lado, el obligado tributario o sujeto sobre el que recaen los datos reservados. Fuera de estos dos casos (Administración tributaria y obligado tributario), el sujeto que intervenga tendrá la consideración de *tercero*. Por tanto, será *tercero* todo aquel que no es Administración tributaria -cualquier Administración pública así como cualquier órgano jurisdiccional- y todo aquel sujeto que no es sobre el que se posee el dato reservado. Así lo entiende por lo demás la Directiva 95/46/CE en su artículo 2.f) que incluye en el concepto de «tercero» tanto a los particulares como a los poderes públicos, precisando que lo será "la persona física o jurídica, autoridad pública, servicio o cualquier otro organismo distinto del interesado, del responsable del tratamiento, del encargado del tratamiento y de las personas autorizadas para tratar los datos bajo la autoridad directa del responsable del tratamiento o del encargado del tratamiento".

Desde el punto de vista *material*, la información con trascendencia tributaria se reserva frente a terceros.

De la regulación vista hasta ahora se puede concluir que los datos que obtenga la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones no pueden ser cedidos ni comunicados a terceros salvo que el interesado dé su consentimiento, o salvo que, aún sin darlo, exista una excepción a dicha reserva. Veamos ambos supuestos.

1. Consentimiento del interesado para la cesión de datos propios a terceros.

La LGT no contempla en su art. 113 la posibilidad de ceder datos a terceros con el consentimiento del afectado. A pesar del silencio de la Ley, no debe existir problema alguno en admitir tal posibilidad ya que la LORTAD contempla en su artículo 11 el principio de necesidad del consentimiento del afectado para la cesión de datos, por lo que debería aplicarse en el ámbito tributario dicho principio. Igualmente la Directiva 95/46/CE establece en su artículo 7.a) el citado principio de consentimiento del afectado, si bien regula una serie de excepciones al mismo¹⁵, donde se podría tal vez encuadrar a aquellas personas interesadas en el acceso de datos ajenos.

Téngase en cuenta que el fundamento de la reserva de los datos en poder de la Administración tributaria se encuentra en la salvaguarda de la intimidad del afectado.

¹⁵ Por ejemplo, la contenida en el artículo 7.b), cual es que el tratamiento de los datos sea necesario para "la ejecución de un contrato en el que el interesado sea parte". En este sentido, LUCAS DURAN. M., *El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria*, ob. cit., págs. 183 y 184, entiende que en el mismo ámbito habría que encuadrar las letras c) y d) del artículo 7 que suponen excepciones a la regla del consentimiento del afectado, cuando exista una obligación jurídica para el responsable del tratamiento y cuando sea necesario para el ejercicio de un poder público conferido a un tercero al que se comuniquen los datos.

Por tanto, si éste consiente en la cesión, desaparece el fundamento que motiva la protección y, por tanto, deviene irrelevante la imposibilidad de ceder aquella información.

A pesar de ello, debido a la estricta y cautelosa regulación sobre la materia, habría que poner en duda que la Administración tributaria española facilitara directamente a un tercero datos con trascendencia tributaria de un sujeto aun consintiendo éste sobre tal extremo.

2. Cesión de información del contribuyente a otras administraciones y órganos jurisdiccionales.

Conforme vimos en el artículo 113, la cesión de datos en poder de la Administración tributaria puede realizarse, bien a otras administraciones públicas (tributarias o no) y órganos constitucionales concretos (Tribunal de Cuentas, Comisiones parlamentarias...), o bien al Ministerio Fiscal y órganos jurisdiccionales. Analicemos el régimen jurídico de este último supuesto que es el que presenta los mayores y más interesantes problemas.

a) Cesión de datos e información a órganos jurisdiccionales.

Sobre si los jueces y tribunales pueden requerir en el ejercicio de sus funciones la comunicación de datos personales que haya obtenido la Administración tributaria también en el desempeño de sus funciones, es una de las cuestiones más debatidas y con posicionamientos doctrinales menos uniformes. Y es que, ciertamente, la regulación no es un ejemplo de coherencia normativa; por un lado, la LGT limita la cesión de datos cuando se trate de "investigación o persecución de *delitos públicos*" no, por tanto, privados¹⁶; por otro, la LORTAD establece la irrelevancia del consentimiento respecto de la transferencia de datos personales "cuando la cesión que deba efectuarse tenga por destinatario el Defensor del Pueblo, el Ministerio Fiscal o los jueces y tribunales, en el ejercicio de las funciones que tienen atribuidas" (artículo 11.2.d). Igualmente, la propia Constitución Española (CE)¹⁷ así como la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ) establecen la obligación de prestar por parte de "todas las personas y entidades públicas (...) la colaboración requerida por Jueces y Tribunales en el curso del proceso" (artículo 17 de esta última). Por último, la Directiva 95/46/CE, establece la posibilidad de la cesión sin consentimiento si "es necesario para el reconocimiento, ejercicio o defensa de un derecho en un procedimiento judicial".

¹⁶ Salvo que se considere como *delito privado* la protección de derechos e intereses de menores e incapaces recogido en la letra f) del artículo 113.1.

¹⁷ En sus artículos 24 y 118 que establecen, respectivamente, el derecho a la tutela judicial efectiva y la obligación de prestar la colaboración requerida por Jueces y Tribunales.

E S T U D I O S

El hecho de que la LGT restrinja la cesión de datos a los Tribunales que persigan -así llamados por el legislador- delitos públicos abocando a que ninguno de los demás órdenes jurisdiccionales (contencioso-administrativo, civil y laboral) puedan conocer tales datos, y frente al resto de la normativa aludida que no distingue la naturaleza de delitos perseguidos para que el secreto no rija ante los órganos jurisdiccionales, ha motivado que un sector doctrinal¹⁸ considere inconstitucional el citado art. 113 debiéndose entender por tanto que cede el secreto frente a la solicitud de los datos por cualquier órgano jurisdiccional, y ello por aplicación de los artículos vistos de la CE, LORTAD, LOPJ así como de la Directiva cuando se haya traspuesto a nuestro ordenamiento o cuando venza el plazo para ello.

Esta conclusión, sin embargo, puede no ser correcta si se considera que la LGT es un mero desarrollo de la LORTAD y ésta, además, no impone un deber de colaboración ante la persecución de todo tipo de delitos. Este planteamiento ha sido plenamente legitimado por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo al entender que el artículo 113 de la LGT constituye un mero desarrollo o reproducción de lo dispuesto en la LORTAD, que como ley especial prevalece frente al genérico artículo 17.1 de la LOPJ¹⁹.

Por tanto entiendo que el carácter reservado de la información tributaria llega incluso a negarse atender requerimientos de información tributaria de órganos judiciales. Si, por el contrario, se trata de la investigación o persecución de delitos públicos, no existe aparentemente restricción alguna para la utilización de la información tributaria, habida cuenta de que nuestro ordenamiento parece partir de una especie de interés superior en la persecución del delito, que justificaría la plena utilización de los datos tributarios en los procesos penales, mientras que en los demás ámbitos la regla general es el carácter reservado de la información²⁰.

¹⁸ Por todos, LUCAS DURAN. M., *El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria*, ob. cit., págs. 222 y ss.

¹⁹ Así se pronuncia el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 25 de junio de 1996, al declarar improcedente el conflicto planteado por un juzgado de primera instancia frente a la Administración tributaria, ante la negativa de ésta a remitir al juez civil, a los efectos de un proceso declarativo de mayor cuantía, las declaraciones fiscales de determinados contribuyentes. Cfr. FALCON Y TELLA, R., El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno, *Quincena Fiscal*, núm. 12/1997, págs. 5 a 8.

²⁰ De este modo, afortunadamente, se despeja la pesimista incertidumbre que manifestaba la profesora AGULLO AGÜERO al analizar las Directivas 7/799/CEE y 79/1070/CEE sobre intercambio de información tributaria cuando señalaba en relación a la utilización y cesión de la información tributaria recabada que "quizás en el futuro el contribuyente español pueda encontrarse en la paradójica situación de resultar más protegido, desde el punto de vista de la información tributaria en un país distinto del propio, o el Estado español en una posición desfavorable a la hora de solicitar información". Cfr., Intercambio de información tributaria y derecho de la información. (Notas sobre la incorporación al derecho interno de las Directivas comunitarias en materia de intercambio de información), *Noticias C.E.E.*, núm. 46, noviembre, 1988, pág. 50.

No obstante, tras la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996, recientemente se ha dado un paso más en esta línea al comenzar a cuestionar con autoridad²¹ la constitucionalidad de este artículo 113 así como la legalidad de otros preceptos que no sean objeto de interpretación restrictiva²², habida cuenta de que tras el citado fallo, es precisamente la utilización a efectos sancionadores de la información tributaria aportada por el propio interesado, y no la colaboración en procesos civiles, la que vulnera los derechos fundamentales, en concreto, el derecho a no declarar contra sí mismo y la presunción de inocencia. Por supuesto que, en este punto, se hace imprescindible recordar la distinción entre las informaciones obtenidas directamente del ciudadano afectado y las informaciones obtenidas a través de otros canales²³. Dicho de otra manera, los datos en poder de la Administración tributaria tienen un doble régimen de cesión, dependiendo de si los mismos se han obtenido al amparo de lo dispuesto en el art. 111 de la LGT (en cuyo caso la cesión solo está autorizada a un número reducido de entes públicos) o si la obtención de datos de los contribuyentes se ha producido por otro medio (por ejemplo, por vía de autoliquidación)²⁴.

Por ello mismo se ha considerado imprescindible transformar radicalmente el principio que viene inspirando hasta ahora nuestra regulación, según el cual, la información tributaria puede utilizarse sin restricción alguna para la investigación de delitos perseguibles de oficio. Por tanto, y conforme a esta nueva corriente, la información proporcionada por el propio sujeto en el cumplimiento de su obligación de declarar y de proporcionar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, no puede servir de prueba en ningún procedimiento sancionador posterior, penal o administrativo, esto es, no puede utilizarse como prueba a efectos penales o sancionadores los datos obtenidos coercitivamente, y como tal hay que considerar todo dato o documento que se aporte en virtud de un requerimiento administrativo o de una norma legal o reglamentaria que obligue a ello al contribuyente, por ejemplo, los datos proporcionados a efectos de una liquidación tributaria.

²¹ FALCON Y TELLA, R., El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno, ob. cit. págs. 5 a 8.

²² Por ejemplo, el art. 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril) que prevé la remisión del expediente al Ministerio Fiscal cuando se aprecie la existencia de delito.

²³ Respecto de estas últimas, como veremos, será necesario consagrar legalmente la obligación de comunicar al afectado los datos que van a almacenarse en relación con su persona para que pueda ejercer sus derechos de rectificación o cancelación. Este derecho de los ciudadanos se complementa con el deber de los organismos que almacenan la información de rectificar o cancelar los mismos, deber que ha de ser de aplicación general en el sector privado y con alguna excepción en el sector público. Cfr. MADRID CONESA, F., Derecho a la Intimidad, Informática y Estado de Derecho, ob. cit., págs. 91 y 92.

²⁴ En este sentido, LUCAS DURAN, M., El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria, ob. cit., págs. 255 y 256.

E S T U D I O S

b) Intercambio de información y cesión de datos a otras administraciones tributarias.

Aunque el intercambio de la información se puede producir entre las distintas administraciones públicas, tributarias o no, por razones obvias de espacio me referiré en exclusiva a las que se producen entre las administraciones tributarias.

El intercambio de información entre las administraciones supone la concreción del deber de cooperación y colaboración entre las distintas entidades territoriales²⁵. En palabras de nuestro Tribunal Constitucional, del deber de colaboración se "deriva la obligación para las autoridades estatales y autonómicas de suministrar recíprocamente información (...) y proporcionar recíprocamente auxilio"²⁶.

Existen varios preceptos en los que se establecen tales deberes de colaboración y los procedimientos de intercomunicación administrativa, disponiéndose incluso la elaboración anual de planes conjuntos y coordinados de informática fiscal, así como la utilización de medios y tecnologías informáticas de cara a tratar, almacenar y transmitir los datos registrados.

Hasta la reforma de la LGT en 1995 antes citada, se entendía que "la información de que dispone la Administración Tributaria del Estado no puede intercambiarse o facilitarse a otras Administraciones Públicas"²⁷; sin embargo, la nueva redacción dada al artículo 113.1.b) de la LGT, salva dicha restricción al permitir la cesión de información que tenga por objeto la colaboración con otras administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias²⁸.

²⁵ Como se ha señalado respecto del ámbito local, la concreción del deber de colaboración que supone la previsión normativa de la obligación de que las distintas administraciones tributarias se intercambien la información que mutuamente se soliciten en el cumplimiento de sus funciones, representa una típica actuación de auxilio, en virtud de la cual una Administración realiza una actividad complementaria, auxiliar o coadyuvante respecto del ejercicio de una función ajena, de forma que con ello posibilite una mayor eficacia en el ejercicio de la competencia a la entidad a cuyo favor se presta el auxilio. Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M., Distribución de competencias y relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1997, pág. 247.

²⁶ Sentencia 80/1995, Fundamento Jurídico 2. Para el estudio de la Jurisprudencia constitucional sobre el principio de cooperación, vid., el trabajo de igual título de ANA DE MARCOS, en Documentación Administrativa, núm. 240, octubre-diciembre, 1994, págs. 335 a 339.

²⁷ HERRERO SUAZO, S., El intercambio de información entre administraciones tributarias, en «Segundas Jornadas entre Comunidades Autónomas de la gestión e inspección de los tributos cedidos», Junta de Andalucía, ob. cit. por RAMALLO MASSANET, J., Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos, Documentación Administrativa, núm. 240, octubre-diciembre, 1994, pág. 173, en nota núm. 5.

²⁸ RAMALLO MASSANET, J., Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos, ob. ult. cit., pág. 173.

Obviamente, también existen límites al intercambio de información de manera que no todo dato con trascendencia tributaria es susceptible de ser cedido a otra Administración. Los límites vistos en la LORTAD de cara a salvaguardar la intimidad de los sujetos, son igualmente aplicables a este supuesto, de modo que el principio de afectación de los datos a los fines para los que fueron recabados (art. 19) rige también en el intercambio mutuo de información entre las administraciones, y tanto respecto del Estado a las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, como de cualquiera de ellas entre sí. Quiere ello decir que, pese al deber de colaboración entre las administraciones o de funcionarios públicos con la Administración tributaria para suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria, existen excepciones que imposibilitan tal deber. Una de ellas, por ejemplo, el secreto de los datos suministrados a efectos estadísticos, límite éste que no rige en todos los países de la Unión Europea.

Por tanto, y como se ha señalado²⁹, el principio de colaboración y coordinación interadministrativa habilitan, por lo que al intercambio de información se refiere, al establecimiento de una única administración funcionalmente hablando, desde el punto de vista del aprovechamiento de la información con trascendencia tributaria, ya que es precisamente esa nota de la trascendencia tributaria de la información y el servicio al eficaz cumplimiento del deber constitucional de contribuir consagrado en el artículo 31.1 de la CE, al que se encuentran dispuestas las competencias de gestión tributaria atribuidas a las distintas administraciones, la que justifica que cualquier Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones tenga acceso a la información recabada por otra u otras administraciones para la aplicación de los tributos. Y este intercambio de información no ha de menoscabar, como regla de principio, ningún derecho del contribuyente, al contrario, coadyuva a la aplicación del sistema tributario. Otra cosa será, lógicamente, que el tratamiento de la información tributaria, en cuanto que contiene datos sensibles susceptibles de afectar a la esfera de intimidad del contribuyente, sea objeto de una regulación en el sentido de establecer mecanismos de control para su acceso por parte de los funcionarios de la Administración, de manera que quede constancia del uso a que se destina tal información evitando así posibles desviaciones contrarias a la finalidad para la que fueron recabadas.

4. GARANTIAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN.

El hecho de que exista una obligación de suministrar datos por parte del contribuyente, así como el posible intercambio de información interadministrativa o entre la

²⁹ GARCIA MARTINEZ, A., Distribución de competencias y relaciones interadministrativas entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la aplicación de los tributos, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1998, apartado 1 del Capítulo V.

E S T U D I O S

Administración y el administrado, no debe conducir, per se, a entender que las garantías del contribuyente se debilitan. Estas sólo se deben considerar mermadas si no se establecen límites precisos y cautelas al suministro de datos, así como restricciones al uso de las obtenidas por suministro o por captación. Por ello se ha señalado que la atención se debe centrar en torno al control de la propia información más que a los límites a los deberes de información³⁰.

El estudio sobre las garantías de la información obtenida se proyecta como una línea de defensa de los derechos de los obligados tributarios, defensa que se construye en torno a tres ejes fundamentales: a) el análisis y desarrollo del secreto y sigilo del personal al servicio de la Hacienda Pública; b) la utilización de la información en torno a los fines para los que fue solicitada, y c) la posibilidad de control sobre los datos que se encuentran en poder de la Administración tributaria por parte de los propios sujetos interesados sobre los que se proyecta la trascendencia de la información. Estos tres aspectos están íntimamente interrelacionados desde el momento en que "el correcto tratamiento de la información facilitada, ha de completarse con el debido respeto al deber de secreto y sigilo del personal encargado de llevarlo a cabo, con la seguridad que la utilización de la misma ha de proyectarse sólo hacia aquellos fines permitidos por el ordenamiento jurídico, lo que ha de cerrarse con una garantía activa de control del propio interesado sobre la información en poder de la Administración tributaria". A pesar de esa interrelación, nos referiremos ahora al tercero de los aspectos, el derecho del contribuyente a conocer los datos que sobre él posea la Administración. Del primero, nos ocuparemos sucintamente en el siguiente apartado V, y en relación al segundo aspecto, el principio de utilización de los datos para los fines explícitos y determinados para los que fueron tomados, ya hemos tenido ocasión de referirnos al analizar la cesión a terceros (Administración pública y órganos jurisdiccionales) de datos reservados. Como se recordará, la estrecha y necesaria vinculación entre datos obtenidos y fines para los que se lograron, esto es, la afección de los datos a los fines, es lo que impide que se cedan los mismos a otros órganos, y ello a pesar de la regla de la legitimidad de utilización de tales datos.

1. Derecho del contribuyente a conocer y rectificar los datos en poder de la Administración tributaria.

Ante la ausencia de precepto expreso en la LGT y sus normas de desarrollo sobre este derecho, hemos de acudir a la LORTAD por ser la que contempla la forma de acceder a los datos automatizados. En concreto reconoce tal derecho aunque con dos vertientes distintas, como la cara y la cruz del mismo derecho; por un lado, el derecho de

³⁰ En este sentido, LOPEZ MARTINEZ, J., Los Deberes de Información Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 188 y 189.

información o derecho a conocer la existencia de ficheros automatizados de datos de carácter personal (art. 13), y por otro, el derecho de acceso o derecho a solicitar y obtener información de sus datos de carácter personal incluidos en los ficheros automatizados (art. 14). Este será el que permita ejercer el derecho de rectificación y cancelación (art. 15)³¹ respecto de aquellos datos que considere el obligado tributario erróneos, así como el derecho a ser indemnizado por el responsable del fichero en caso de incumplimiento de la Ley (art. 17.3)³². Los citados preceptos han sido objeto de desarrollo por el Real Decreto 1332/1994, de 20 de junio, así como por la recién aprobada Instrucción 1/1998, de 19 de enero, de la Agencia de Protección de Datos, relativa al ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación.

Por su parte, la reiterada Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, recoge igualmente el derecho de acceso a los ficheros de datos personales. El acceso se puede realizar, en primer lugar, por aquel cuyos datos están siendo objeto de tratamiento, sea o no automatizado, al cual la Directiva denomina «interesado», o bien por otras personas distintas de éste, como ya hemos visto.

Respecto a los afectados por el tratamiento de sus datos personales, el artículo 12 de la Directiva recoge también el derecho de acceso, que se podrá ejercitar «libremente, sin restricciones y con una periodicidad razonable». Este derecho se concreta en la facultad de confirmación por parte del responsable del tratamiento, de la existencia o no de datos que le conciernan, así como los destinatarios de ellos³³.

Como se ha señalado por la doctrina española³⁴, el derecho de acceso a los propios datos personales no se configura como un derecho absoluto, sino que se estable-

³¹ Vid. las normas contenidas en el Real Decreto 1332/1994, de 20 de junio, que desarrolla determinados aspectos de la LORTAD, así como las Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de julio de 1994 y de 4 de agosto de 1995, dictadas en cumplimiento de la citada LORTAD, que son las que regulan la finalidad y usos de los ficheros automatizados en el ámbito de la Administración Tributaria.

³² Sobre ello, Vid., ORTI VALLEJO, A., Derecho a la intimidad e informática. (Tutela de la persona por el uso de ficheros y tratamientos informáticos de datos personales. Particular atención a los ficheros de titularidad privada), Comares, Granada, 1994, págs. 166 y ss.

³³ Los interesados también podrán acceder a los datos que sobre él se poseen, además de instar la rectificación, supresión o bloqueo de datos cuyo tratamiento no se ajuste a las disposiciones de la Directiva, así como ordenar que se comuniquen tales rectificaciones, supresiones y bloqueos a los terceros a quienes se hayan transferido los datos personales.

³⁴ LUCAS DURAN. M., El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria, ob. cit., pág. 175.

E S T U D I O S

cen excepciones al mismo, tal y como ocurre, por ejemplo, con el art. 21.2 de la LORTAD cuando señala que los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán denegar el ejercicio de los derechos de acceso, rectificación y cancelación "cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras".

Desde luego, la expresión obstaculizar habrá que entenderla -a falta de mayor concreción normativa-, en el sentido más restrictivo posible, es decir como un riesgo real y efectivo de paralización del funcionamiento administrativo que lleve a inmovilizar o suspender las actuaciones normales de la Administración. Por tanto, no será motivo suficiente de denegación la simple dificultad, un impedimento o el mero inconveniente, pues ello supondría una limitación intolerable del derecho del contribuyente.

No obstante, en este punto la norma española es insuficiente habida cuenta de que no prevé ningún cauce -salvo una queja al Director de la Agencia de Protección de Datos- para atacar una denegación sin motivación o con motivación insuficiente.

Por el contrario, la Directiva 95/46/CE, establece unas potestades denegatorias de los responsables del tratamiento más restringidas, ya que la negativa tiene que ser necesaria para la salvaguardia de un interés importante de la Hacienda Pública, no bastando, por tanto, cualquier obstáculo o interés menor³⁵.

En definitiva, todo lo visto se enmarca en la doctrina limitativa del llamado derecho a la autodeterminación informativa, según la cual, el ciudadano no tiene un derecho sobre sus "datos", en el sentido de una soberanía absoluta e ilimitada³⁶, pues al ser un ciudadano que se desenvuelve en una comunidad en la que la comunicación e información son imprescindibles, debe aceptar determinadas limitaciones de su derecho en aras del interés preponderante de la colectividad³⁷.

³⁵ De ahí que LUCAS DURAN. M., El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria, ob. cit., pág. 181, proponga "ante la doble normativa que regula una misma realidad", que la expresión "obstaculización administrativa" de la LORTAD se interprete en el sentido de la Directiva.

³⁶ Doctrina ésta que asume el Tribunal Constitucional al entender que el artículo 18 de la CE no obsta a que la autoridad administrativa deniegue, mediante Resolución motivada, algún extremo de la información solicitada, siempre que dicha negativa se encuentre justificada por alguna excepción legal (Sentencia 254/1993, de 20 de julio, Fundamento Jurídico Noveno).

³⁷ Así se expresa comentando la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 15 de diciembre de 1983 sobre la Ley del Censo de Población, LUCAS MURILLO, P., El Derecho a la Autodeterminación Informativa, Tecnos, Madrid, 1990, págs. 121 y ss., lo que le lleva a recordar la previa diferencia existente en el Informe Younger de 1972 entre intimidad física o libertad frente a toda intromisión sobre uno mismo, y la intimidad informativa o derecho a determinar personalmente cómo y en qué medida se puede comunicar a otros información sobre uno mismo.

Juan Arrieta Martínez de Pison

En cualquier caso, ambas disposiciones, la española y comunitaria, coinciden en la posibilidad de denegar la información cuando el sujeto esté siendo objeto de actividades inspectoras.

Finalmente, es necesario señalar que no existe en el Derecho español, salvo lo ya visto, otros especiales derechos que garanticen particularmente los archivos electrónicos, ni un cauce procesal específico para impugnar los datos de archivos informáticos alterados por la Administración tributaria o por terceros. Por tanto, las reglas generales vistas sobre los derechos de acceso, rectificación y cancelación son los que se han de aplicar en tales supuestos.

5. INCIDENCIA DE LA INFORMATICA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO Y EN LOS CONTRIBUYENTES.

1. *Informática y obligaciones tributarias.*

Los métodos previstos por nuestro ordenamiento tributario para, sirviéndose de los sistemas informáticos, presentar las declaraciones tributarias, son ciertamente escasos aunque con claras perspectivas de desarrollo.

En la actualidad la Administración tributaria española facilita a los contribuyentes diversos programas informáticos para que cumplimenten determinadas modalidades de declaraciones tributarias.

Aunque existen programas informáticos de varios tributos, es respecto del impuesto que grava la renta de las personas físicas en el que más se ha desarrollado este sistema de declaración. Los requisitos para ello son mínimos, como la obligación de enviar el resultado impreso, y que éste se realice en impresora de características especiales.

Junto a ello, y también respecto del citado impuesto, se está incrementando notablemente la asistencia técnica que presta la Administración tributaria a los contribuyentes ya que, conforme a los datos aportados por éstos, es la misma Administración la que cumplimenta las declaraciones de los contribuyentes que lo soliciten. A esto hay que añadir la aprobación de la Ley 1/1998, de 28 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que en su artículo 18, tras reiterar el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria y acceso a archivos y registros adminis-

Analizan también aquella Sentencia, PEREZ LUÑO, A.E., La defensa del ciudadano «Jornadas Internacionales sobre Informática y Administración Pública», Colección Administración y Autonomía, núm. 3, IVAP, Bilbao, 1986, pág. 59., y, POMED SANCHEZ, L.A., El derecho de acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, Colección Estudios, INAP, Madrid, 1989, pág. 273.

E S T U D I O S

trativos, declara que "los contribuyentes pueden acceder a los registros y documentos que, formando parte de un expediente, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud en los que el solicitante haya intervenido", lo que ha abierto la puerta para que los contribuyentes soliciten los datos que sobre ellos tenga en su poder la Administración tributaria con trascendencia tributaria a efectos de presentar, conforme a los mismos, sus declaraciones tributarias. Probablemente el paso siguiente consista en que la Administración, conforme a los datos solicitados y entregados por ella misma, liquide el tributo correspondiente. Tal hecho supondría ir más allá, incluso de aquellos países de la Unión Europea en los que la Administración tributaria remite al contribuyente un borrador de la liquidación de su impuesto para que éste lo rectifique o confirme.

Sin embargo, respecto de la incidencia de la informática en tales deberes tributarios, como decíamos, el futuro inmediato se presenta con importantes cambios puesto que, por ejemplo, la Administración tributaria española ya permite para 1999 que las empresas que superen los 1000 millones de pesetas de base imponible puedan presentar la declaración a través de Internet; la opción se transforma en obligación para el año 2000 y opcional para las personas físicas y pequeñas y medianas empresas.

Ciertamente que la Administración tributaria sigue preparando su infraestructura material para poder procesar en 1999 las primeras declaraciones por Internet, hecho este que también instrumenta para adaptar sus sistemas a las futuras declaraciones completamente digitales. A tales objetivos responde la Orden de 29 de junio de 1998 en la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones mensuales de grandes empresas correspondientes a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de Sociedades y sobre el Valor Añadido³⁸.

La propia Orden justifica la necesidad de su aprobación en la conveniencia de introducir en la gestión de aquellos tributos las nuevas tecnologías de comunicación telemática para, sobre todo, agilizar la gestión de las declaraciones-liquidaciones a través de un rápido tratamiento y control informático de los datos suministrados. En concreto se regulan los supuestos y condiciones en que las grandes empresas -las que superen como decíamos los 1000 millones de pesetas de base imponible- han de presentar por medios telemáticos sus declaraciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

En esta norma se reglamentan las características técnicas del sistema de suministro de datos relativos a las declaraciones mensuales a través de Internet o Infovía. Se par-

³⁸ Boletín Oficial del Estado de 1 de julio.

te del llamado Número de Referencia Completo (NCR) -compuesto de 22 posiciones- que es un código generado informáticamente mediante un sistema criptográfico y utilizado por la gran empresa como clave para poder conectarse con la Administración Tributaria del Estado (AEAT) a través de Internet o Infovía, a los efectos de facilitar la presentación de declaraciones-liquidaciones por vía telemática. Igualmente se ha de facilitar el Código Electrónico, que es un código formado por 16 caracteres alfanuméricos, generados por la AEAT en función de los datos incluidos por el declarante en su declaración a través de Internet/Infovía y que da validez a la autenticidad de la presentación.

La Orden prevé que en aquellos casos en que se detecten anomalías de tipo formal en la transmisión telemática de declaraciones, dicha circunstancia se ponga en conocimiento del declarante por el propio sistema mediante los correspondientes mensajes de error, para que proceda a su subsanación. No obstante, si el declarante no corrige las anomalías detectadas en el curso del proceso de transmisión, la Orden obliga a confirmar, a través del propio sistema, la intención de transmitir la declaración con los defectos observados, debiendo entonces la Administración Tributaria recibir la declaración así presentada, sin perjuicio del ulterior requerimiento que pueda proceder para la subsanación de las mismas.

El extenso art. 4 de la citada Disposición regula el procedimiento para la presentación de las declaraciones-liquidaciones mensuales por vía telemática. Se distingue según el resultado de la autoliquidación, esto es, según sea a ingresar, a devolver, a compensar, sin actividad o con solicitud de devolución mensual. Igualmente regula el procedimiento de transmisión telemática de las declaraciones con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, reconocimiento de deuda con solicitud de compensación o simple reconocimiento de deuda.

Por lo que se refiere a los supuestos más normales, esto es, cuando el resultado de la autoliquidación sea a ingresar o a devolver, el procedimiento, brevemente, es el siguiente: el declarante se pone en comunicación de la entidad bancaria colaboradora o de la entidad depositaria que presta el servicio de caja en la Administración Tributaria, vía telemática o acudiendo a sus oficinas, para facilitar una serie de datos (número de identificación fiscal del contribuyente, ejercicio fiscal, período mensual que se liquida, impuesto de que se trate, tipo de autoliquidación, importe a ingresar o devolver, etc.). La entidad colaboradora, una vez contabilizado el importe a ingresar o devolver asignará al contribuyente un NCR que generará informáticamente mediante un sistema criptográfico que relacione de forma unívoca el NCR con el importe a ingresar o a devolver. Si se trata de un ingreso, la entidad colaboradora sólo entregará el NCR después de contabilizar el correspondiente importe. Al mismo tiempo remitirá o entregará, según la forma de transmisión de los datos, un recibo que contendrá, como mínimo, una serie de datos (fecha de la operación, código de la entidad bancaria y sucursal, ejercicio económico y período, identificación del sujeto pasivo y cuenta corriente, importe, tipo de autoliquidación, etc.). Tras ello, el declarante se pondrá en contacto con la Administración

E S T U D I O S

Tributaria a través de Internet³⁹ o Infovía⁴⁰ para enviar una serie de datos como el tipo de declaración, el NCR, etc.; una vez aceptada la presentación, la AEAT le devolverá en pantalla la declaración validada con un Código Electrónico de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación, debiendo el declarante imprimir y conservar la declaración aceptada y validada con el correspondiente Código Electrónico.

Junto a esta Disposición, la reciente Orden de 16 de julio de 1998 por la que se establece el sistema para la transmisión electrónica de las declaraciones y documentos utilizados en la gestión de los Impuestos Especiales de Fabricación⁴¹, merece ser brevemente reseñada habida cuenta de que busca agilizar y modernizar los trámites establecidos por la normativa de los Impuestos Especiales, dotando a los expendedores de documentos y declaraciones sujetos a la dicha normativa de una mayor seguridad jurídica, así como facilitando el cumplimiento de sus obligaciones formales, al prever el suministro de los datos correspondientes por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que el mismo determine.

La Orden prevé que las declaraciones y documentos establecidos por la normativa de los Impuestos Especiales de Fabricación pueden ser, previa autorización, presentados mediante transmisión electrónica de datos. El sistema adoptado es el de vía EDI (Intercambio Electrónico de Datos), y el mensaje electrónico estará basado en la normativa de Intercambio Electrónico de Datos para la Administración, el Comercio y el Transporte. Los operadores que deseen utilizar este sistema de transmisión electrónica de declaraciones y documentos, lo han de solicitar especificando el número de identificación fiscal y demás datos del solicitante, los datos de identificación del establecimiento, las declaraciones y documentos que desea transmitir, la identificación de la Red VAN (Red de Valor Añadido) que se va a utilizar, y el número de identificación del buzón del que la Administración Tributaria recibirá los mensajes.

Esta ha de autorizar la utilización del sistema de transmisión electrónica, así como el tipo de declaraciones y documentos a transmitir. En cualquier caso, la autorización ha de hacer referencia al identificador (buzón) de la red VAN utilizada. La utilización de este código en la transmisión vía EDI de las declaraciones y documentos sustituirá a la firma manuscrita del titular de la autorización, que responderá de la exactitud de todos los datos transmitidos con su código desde el buzón autorizado.

Advierte la Orden que en los supuestos de transmisión electrónica de documentos y declaraciones vía EDI, estos se considerarán válidamente presentados en el mo-

³⁹ Cuya dirección es <https://aeat.es>.

⁴⁰ En <https://aeat.inf>.

⁴¹ Boletín Oficial del Estado de 31 de julio.

Juan Arias Martínez de Pison

mento de su recepción por parte de la Administración Tributaria siempre que, previas las comprobaciones oportunas, emita informáticamente la correspondiente aceptación, que incluirá la identificación del mensaje recibido, el número de registro y la fecha de admisión.

Y en caso de rectificaciones, éstas se realizarán mediante el correspondiente mensaje EDI previsto para ello.

En cualquier caso, las dos disposiciones vistas pueden ser buenos ejemplos de los cambios que se están produciendo en esta materia. Sin embargo, hay todavía que esperar a futuras regulaciones para ver cómo se sortean algunas de las cuestiones más problemáticas y no aclaradas por el momento, por ejemplo, la necesidad de mantener o no en papel las declaraciones tributarias o facturas electrónicas justificativas de deducciones remitidas electrónicamente, los límites al envío a través de Internet de las declaraciones, los sistemas y procedimientos para garantizar a los contribuyentes la recepción de las declaraciones y su no manipulación tras dicha recepción, la incorporación de encriptaciones o de la firma digital u otras puertas de seguridad a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, la seguridad en la red electrónica, etc.

No obstante, respecto de estas últimas cuestiones se puede ir avanzando en algunos de los problemas de orden legal que se pueden plantear y que cabe agrupar en tres: el relativo a la validez del documento remitido, el que se refiere al método de autenticación del remitente y, por último, a la prueba de los datos y ficheros que se añadan o adjunten al mismo.

Respecto del documento, se ha de decir junto con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo que el soporte informático o telemático se encuentra en situación de igualdad, en cuanto a su validez jurídica, con cualquier otro de los que tradicionalmente se aceptan en soporte papel⁴².

La autenticación del remitente nos conecta con la cuestión de la firma electrónica o digital, la cual cumple las mismas funciones que la firma manuscrita, esto es, vincular a quien la hace e identificar a su autor. Por tanto, no debería ofrecer dudas la utilización de claves públicas o privadas como si de una firma manuscrita se tratara, máxime cuando ofrece aquella mayor fiabilidad habida cuenta de que la falsificación de la firma manuscrita es relativamente sencilla en comparación con la electrónica.

Finalmente, los mayores problemas jurídicos en relación con la utilización de medios electrónicos se encuentran en el terreno de la prueba. En este punto habría que con-

⁴² Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1981, de 5 de febrero de 1988, de 31 de mayo de 1993, y de 30 de julio de 1996.

E S T U D I O S

siderar, también en términos generales, que los documentos que se añadan a las declaraciones remitidas a través de Internet -cualquier fichero, aclaración, factura informática justificativa de una deducción, etc.- debe tener el mismo valor que el documento del impuesto que se está liquidando, esto es, debe tener la naturaleza de declaración tributaria, ya que, conforme al artículo 102.1 de la LGT, "se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible", y nada obsta para considerar como tal a un fichero anexo, una factura electrónica, o cualquier otro documento justificativo o aclaratorio que informáticamente remita el contribuyente.

En otro orden de consideraciones, es necesario mencionar brevemente el desarrollo normativo producido en relación al sistema de seguridad informática de datos en poder de la Administración tributaria. Y es que las primeras disposiciones que fueron introduciendo algunas cautelas estimables en éste ámbito no se referían de modo expreso, ciertamente, a la informática, pero resultaban útiles como elementos posibles de limitación de su uso. En este sentido, cabe citar como pionera la Orden Ministerial de 30 de julio de 1982 que disponía "limitaciones" del acceso a la información contenida en las bases de datos fiscales, hasta el punto de considerar dicho acceso-utilización como violación del secreto profesional y, por tanto, falta muy grave, por parte del funcionario fuera del ámbito estricto de su función⁴³.

En la actualidad, es la Instrucción 2/1996, de 1 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la que regula el acceso de datos tributarios de la propia Administración tributaria. Dicha Instrucción, además de crear un Grupo de Coordinación de Seguridad Informática y un Administrador de Seguridad del Departamento de Informática, encargados de velar del cumplimiento de lo dispuesto en aquella disposición normativa, establece un sistema de seguridad informático equiparable en sus principios a cualquier sistema de seguridad respecto al acceso del personal de la Administración tributaria a los datos: clave del usuario constituida por un código secreto y una palabra de control que, combinadas, permite acceder al dato requerido.

Para dotar de una mayor seguridad al sistema existe un control de acceso a las bases de datos. A los efectos de facilitar el mismo, se registra en el momento de cada acceso, el usuario que requiere la información, la información requerida y el motivo del acceso, de modo que en el control que se realice (con carácter general, quincenalmen-

⁴³ Cfr., BERMEJO VERA, J., Premisas jurídicas de la intimidad personal y de la protección de los datos en el Derecho español, en el Libro Homenaje al Profesor J.L. Villar Palasí, Civitas, Madrid, 1989, págs. 157 y 158, trabajo éste que, precisamente, evoca el estudio de J.L. VILLAR PALASI, Informática y Derecho, en el número monográfico con igual título de la Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, núm. 12, Madrid, septiembre, 1986, págs. 211 a 238.

te si bien pueden establecerse períodos diferentes para controles específicos o grupos de usuarios concretos) se detecten las anomalías que serán de inmediato comunicadas al citado Administrador de Seguridad⁴⁴.

2. Efectos del comercio electrónico en el sistema tributario.

Como se ve, algunos de estos aspectos presentan semejanzas con las cuestiones y problemas suscitadas a raíz de la proliferación del comercio electrónico y de la posibilidad de remitir facturas por vía electrónica⁴⁵. Este sistema está pensado para la transmisión de facturas vía EDI (Intercambio Electrónico de Datos) entre las partes, tal y como se deriva de la definición de la factura electrónica contenida en la citada Orden Ministerial. Como se ha señalado⁴⁶, la aprobación de la factura telemática supone un reconocimiento jurídico a la transmisión telemática de las mismas, puesto que la emisión de la factura o documentos análogos por vía telemática se efectúa "con los mismos efectos y trascendencia que se atribuyen a la tradicional facturación en soporte papel"⁴⁷.

Pero la factura electrónica tiene, además, un importante significado desde el punto de vista tributario al cumplir funciones fiscales trascendentes, en concreto, desempeña una importante labor de información facilitando a la Administración su labor de control; constituye además un requisito para el ejercicio de la repercusión en el ámbito de la imposición indirecta; y, finalmente, la factura se convierte en un elemento básico para justificar los gastos minorados en la base imponible o en las deducciones practicadas.

Desde luego, el comercio electrónico -intercambio de bienes y servicios, transferencias de fondos, subastas, compra de valores, etc.- no sólo supone nuevos riesgos para empresarios y profesionales al surgir desconfianza sobre la fiabilidad de los proveedores, su localización física, el cumplimiento de los contratos, la protección de los datos personales y la seguridad de los pagos, sino que, sobre todo, genera lo que algunos han llamado el agujero fiscal del ciberespacio.

⁴⁴ Cfr., LUCAS DURAN. M., El Acceso a los Datos en poder de la Administración Tributaria, ob. cit., pág. 253.

⁴⁵ La Orden Ministerial de 22 de marzo de 1996, por la que se dictan las normas de aplicación del sistema de facturación telemática, es la que ha aprobado la utilización de la factura electrónica.

⁴⁶ PERALES VISCASILLAS, M^a.P., Documentos electrónicos: validez y eficacia, Diario Expansión, 5 de diciembre de 1997, pág. 55 .

⁴⁷ Si bien se exigen requisitos especiales, como solicitar autorización a la Administración tributaria; que se trate de residentes en territorio español o que operen mediante establecimiento permanente; que se conserven íntegramente los ficheros de facturas transmitidas y recibidas en soporte magnético u óptico y en el mismo orden de transmisión o recepción; que se adopten especiales medidas de seguridad como doble copia, regrabación periódica, etc.; o que se conserve el listado recapitulativo en soporte magnético u óptico y en papel, conforme a los requisitos que se contemplan en los artículos 62 y ss. del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre).

E S T U D I O S

En efecto, el sistema tributario siempre va vinculado a la actividad económica. Y los cambios y avances que se están produciendo en las tecnologías informáticas afectan, en primer lugar, a la actividad económica y comercial y, en segundo lugar y reflejo de ello, a nuestro sistema tributario. Piensesé sino en la imposición directa, en la que conceptos clásicos como establecimiento permanente o la teoría de la fuente se encuentran en crisis pues para entregar productos o prestar servicios por medio, por ejemplo, de Internet no se requiere una presencia física en un lugar determinado, o determinar el origen de la renta a gravar y, por tanto, la jurisdicción competente, es también, de hecho, imposible en las transmisiones por vía de Internet.

La situación es especialmente preocupante en los impuestos indirectos existentes -especialmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido-, ya que la distinción clásica entre entrega de bienes y prestaciones de servicios pierde todo sentido en las transacciones en Internet «on line» y «off line», además de la dificultad de localizar el lugar de realización del hecho imponible o prestador del valor añadido⁴⁸. Las características del comercio electrónico -velocidad de transacciones, dificultad de su localización y el potencial anonimato de estas operaciones-, generan nuevas ocasiones de fraude y evasión fiscal⁴⁹. Piensesé, también, que la movilidad de los capitales debería aumentar debido a la revolución de las telecomunicaciones, con lo que los riesgos de fugas de capitales a efectos de evitar su imposición no harán sino aumentar. Y el aumento de la movilidad provoca un aumento en la sensibilidad a las diferencias de tratamiento fiscal, en particular, de los tipos impositivos.

Pero existen ejemplos con soluciones más complejas a la citada venta de bienes materiales a través de Internet -pues a estos se les podría aplicar el régimen especial de las «ventas por catálogo o teletiendas»-, tales como la venta de bienes inmateriales a través de Internet, o la prestación de servicios y las actividades de I+D (Investigación y Desarrollo) que no se hallan centralizadas en un lugar fijo, sino que el prestador y su destinatario se comunican a distancia, del mismo modo que cada uno de los participantes en un programa de I+D aportan sus experiencias, conocimientos y trabajos desde su lugar habitual de residencia⁵⁰.

⁴⁸ En opinión de CARBAJO VASCO, D., El impacto del comercio electrónico en la fiscalidad, Contabilidad y Fiscalidad al Día, Praxis, núm. 184, marzo, 1998, pág. 8

⁴⁹ Así lo denunció el Secretario General de Comunicaciones español en la clausura del Seminario sobre Libertad y control en Internet, organizado por Fundesco, Madrid, 11 de noviembre de 1997. Por otro lado, en Estados Unidos, donde los usuarios potenciales superan los 30 millones, el Departamento del Tesoro y la Internal Revenue Service, se ocupan desde hace años de este fenómeno y de las cuestiones fiscales que de él derivan, por lo que ha establecido un plan de acción prioritario que trate de evitar que el desarrollo de este comercio pueda comportar una severa reducción de los ingresos del erario público.

⁵⁰ Sobre todo ello, vid., el trabajo de FRANCO ROCCATAGLIATA y JOAN HORTALA I VALLVE, Cuestiones fiscales ligadas al uso comercial de Internet, Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros y Tributarios, núm. 176, noviembre, 1997.

Juan Arístida Martínez de Pisón

Todo ello pone de relieve, en definitiva, el vacío normativa existente, ya que nos encontramos respecto de las nuevas realidades descritas y en el campo de la aplicación de las normas jurídicas, con importantes lagunas que han de ir llenándose a fin de evitar perpetuar un ordenamiento jurídico extraño y ajeno a la realidad que debe normar.

6. CONCLUSIONES.

La normativa española tiene reconocido al máximo nivel posible, en la Constitución, la limitación del uso de la informática para garantizar así la intimidad personal de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos. En desarrollo de tal precepto y adaptando distintas normas comunitarias, se aprobó en 1992 la Ley Orgánica 5/1992 sobre tratamiento automatizado de los datos de carácter personal que viene a configurar el régimen jurídico del tratamiento informático de tales datos, así como a limitar el uso de la informática y de otras técnicas y medios de tratamiento automatizado de los datos de carácter personal garantizando la intimidad y demás derechos aludidos.

En el ámbito tributario se consagra con mayor rotundidad que en la citada Ley Orgánica el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones así como su utilización exclusiva para fines tributarios. Este carácter llega incluso a poder negarse a atender requerimientos de información tributaria de órganos judiciales, salvo que se trata de la investigación o persecución de delitos públicos. No obstante, también respecto de estos se puede entender, conforme a la jurisprudencia más reciente, que la información proporcionada por el propio sujeto en el cumplimiento de su obligación de declarar y de proporcionar datos con trascendencia tributaria, no puede servir de prueba en ningún procedimiento sancionador posterior, penal o administrativo. Por el contrario, la posibilidad de ceder datos a otras administraciones tributarias encuentra su fundamento en el principio de colaboración y coordinación interadministrativa y en el eficaz cumplimiento del deber constitucional de contribuir consagrado en la Constitución. Ello, sin perjuicio de la necesidad de utilizar la información para la que fue recabada, así como de los mecanismos de control para evitar posibles desviaciones contrarias a la finalidad para la que fue solicitada. En cualquier caso, al contribuyente le asiste el derecho a conocer y rectificar los datos en poder de la Administración tributaria.

Por otro lado, los métodos previstos por nuestro ordenamiento tributario para, sirviéndose de los sistemas informáticos, presentar las declaraciones tributarias, son ciertamente escasos aunque con claras perspectivas de desarrollo. En la actualidad, el sistema tributario se basa fundamentalmente en las declaraciones manuales y, en menor medida, en las cumplimentadas y presentadas por los contribuyentes a través de los distintos programas informáticos. Sin embargo, la Administración está adoptando con celeridad la informática en su organización y en los procedimientos de gestión tributaria, habida cuenta de que para 1999 las empresas que superen los 1000 millones de pesetas de base imponible ya pueden presentar la declaración a través de Internet, opción

E S T U D I O S

que será obligatoria para el año 2000 y opcional para las personas físicas y pequeñas y medianas empresas. La actual regulación, aunque avanza decididamente en esta línea, no ha sabido sortear algunas de las cuestiones más problemáticas, por ejemplo, la necesidad de mantener o no en papel las declaraciones tributarias o facturas electrónicas justificativas de deducciones remitidas electrónicamente, los límites al envío a través de Internet de las declaraciones, los sistemas y procedimientos para garantizar a los contribuyentes la recepción de las declaraciones y su no manipulación tras dicha recepción, la incorporación de encriptaciones o de la firma digital u otros puertos de seguridad a las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, la seguridad en la red electrónica, etc.

En cualquier caso, los avances informáticos y tecnológicos están afectando no sólo a los contribuyentes, sino también a la actividad profesional de la asesoría fiscal, puesto que, como ya advertía el Presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales⁵¹, la progresiva participación de la Administración tributaria en la ejecución de las liquidaciones debido a su propósito de asumir cada vez más el peso de determinar la deuda en virtud de los datos que obren en su poder, abocará a una reducción del número de declarantes que precisen de asistencia técnica, siendo aún más trascendente el efecto si se lleva a la práctica, en un futuro no muy lejano, la idea de los actuales dirigentes del Ministerio de Hacienda de proponer a los contribuyentes las liquidaciones que se deriven de los datos automatizados de que disponga, dando la oportunidad al ciudadano para que corrija o ratifique la propuesta de liquidación.



⁵¹ LUQUE DELGADO, E., Editorial del Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 37, enero-febrero, 1998, pág. 1.

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

DELITO FISCAL Y PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

José Juan Ferreiro Lapatza

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Central de Barcelona

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

- 1. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE.**
- 2. RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BLANCO.**
- 3. EL ELEMENTO NORMATIVO DEL TIPO DEL DELITO FISCAL: LEY PENAL EN BLANCO.**
- 4. CONSECUENCIAS: LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY FISCAL MÁS FAVORABLE.**
- 5. DELITO FISCAL Y PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.**
- 6. CONCLUSIÓN: PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL.**

E S T U D I O S

1. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE.

"La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable no es una cuestión exclusiva del derecho sustantivo o material ordinario sino que alcanza rango y categoría constitucional por aplicación de lo dispuesto en los arts.9.3 y 25.1 de la Constitución, así como en los arts. 2.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y art.15 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales cuyas disposiciones forman parte de nuestro ordenamiento jurídico al haber sido debidamente ratificados por España". (STS 22 abril 1991).

2. RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BLANCO.

"Cuando se trata de una ley penal en blanco o de un tipo penal con elementos normativos para cuya integración haya de acudir a una norma diferente de la propiamente penal, la modificación de esta norma complementaria de la de orden criminal puede determinar la destipificación de una concreta conducta y permitir la aplicación del artículo 24 del Código Penal incluso con revisión de una anterior sentencia firme condenatoria..." (STS 5 mayo 1995).

"Toda norma que completa una disposición penal pasa a gozar de la naturaleza penal de esta última. El Tribunal Supremo tiene declarado que la retroactividad de la ley penal más benigna se extiende a la normativa extrapenal llamada a integrar el tipo penal en blanco -Sentencias de esta Sala del Tribunal Supremo de 9 marzo 1964, 13 diciembre 1966 y 13 junio 1990." (STS 31 octubre 1997).

3. EL ELEMENTO NORMATIVO DEL TIPO DEL DELITO FISCAL: LEY PENAL EN BLANCO.

"Es opinión unánime de la doctrina", se ha dicho en el Tribunal Supremo (STS 27 diciembre 1990), "que tanto el antiguo delito (art.319) como el vigente delito contra la Hacienda Pública (art.359) del Código Penal, son delitos de resultado..." y que "este resultado está constituido por la producción a la Hacienda de un real perjuicio económico por cuantía superior..." a una suma determinada.

"Las opiniones divergen cuando se trata de determinar si tales sumas o cuotas constituyen una condición objetiva de punibilidad o una característica del resultado".

"Pero se consideren condición objetiva de punibilidad o característica del resultado son elementos valorativos, no descriptivos, de la figura delictiva, sobre cuya caracterización -elementos valorativos de modalidad normativa- no existe discrepancia alguna: se trata de una ley penal en blanco."

José Juan Ferreira Lapatz

4. CONSECUENCIAS: LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY FISCAL MÁS FAVORABLE.

Las consideraciones hechas hasta aquí por el Tribunal Supremo -que no por mí- llevan -en mi opinión- a una consecuencia indubitada que, para explicarla con claridad, expondré con un ejemplo.

Una persona física compra en 1.989 un inmueble por 40 m.de pts. y lo vende en 1.992 por 100 m.de pts. No declara la plusvalía habida.

En 1.994 la Inspección descubre este hecho y aplicando el tipo (superior al 50%) a la base (60 m.de pts.) estima que la infracción, al eludir el pago de una suma superior a 30 m.de pts., puede ser constitutiva de delito y pasa "el tanto de culpa a la jurisdicción competente" en aplicación del art.77.6 LGT.

Si el delito se juzga en 1.995 no cabría esperar sino una condena.

Pero el delito se juzga en 1.998. La Ley fiscal ha variado radicalmente. El tipo de gravamen aplicable a la plusvalía realizada es el 20% y la cuota defraudada, a efectos penales -insisto a efectos penales y no administrativo tributarios- es de 12.500.000 pts. No cabe esperar sino una sentencia absolutoria. Ni cabe esperar sino que el cálculo pericial -si se produce- se haga conforme a la ley fiscal más favorable. Volveremos más tarde sobre la pericia deteniéndonos ahora en la aplicación retroactiva de la Ley en blanco más favorable.

Como sabemos, fue Binding el primero que explicitó una teoría sólida y trabada sobre las "leyes penales en blanco", dentro de una obra científica en la que, llamativamente, se defendía el principio general de la aplicación de la ley penal vigente en el momento de realizarse el hecho y, en consecuencia, la irretroactividad de la ley más favorable.

La obra de Binding no es más que una muestra de la especial atención que la doctrina alemana ha prestado a los límites temporales de aplicación de la Ley penal y de la diversidad de posturas que en este tema se han defendido. Diversidad que, muchas veces se ha sostenido sobre la base de las sutilezas propias del llamado "Derecho de profesores"; y que, desde luego, no ha impedido la defensa generalizada tanto del principio general de irretroactividad como (sobretudo tras la segunda guerra, lo que no es desde luego una mera coincidencia histórica) de su excepción: la retroactividad de la ley penal más favorable, también en cuanto esta regla se refiere a las leyes penales en blanco.

Por fortuna nuestra doctrina científica, nuestra jurisprudencia y nuestro ordenamiento positivo, incluso durante el anterior régimen, han sido y son mucho más claros y tajantes en la defensa irrestricta de los dos principios: el de la irretroactividad general de las leyes penales y el de la retroactividad de la Ley penal más favorable.

E S T U D I O S

Principios apoyados a su vez, entre otras bases, en los principios de legalidad, seguridad e igualdad que se sitúan en el núcleo esencial del Estado democrático de Derecho y que impiden cualquier interpretación limitativa no querida por ellos en la aplicación de las dos reglas a las que ahora me estoy refiriendo.

Entendiéndolo así el art.2.2 del vigente y reciente CP, siguiendo -insisto- una ya larga tradición en nuestro ordenamiento, nos dice que: "tendrán efectos retroactivos aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviere cumpliendo condena". El carácter claro y rotundo de esta norma hace innecesarios otros argumentos para rechazar disquisiciones restrictivas propias de un derecho de profesores empeñado en oscurecer lo claro, empeñados en la novedad a cualquier precio, e inspirados en otros ordenamientos menos cercanos y obedientes que el nuestro a los principios de seguridad, legalidad e igualdad, según los cuales, entiendo, parece indefendible castigar o seguir castigando una conducta que ahora, a través de normas válidamente emanadas de ella, la comunidad política juzga que no es merecedora de castigo.

"Lo primero que llama la atención" -ha dicho un autorizado autor recientemente (Morillas Cueva)- es la amplitud con que está redactado el art.2.2 con respecto a otras legislaciones extranjeras."

Amplitud que no hace sino reflejar nuestra tradición y el sentir de nuestros Tribunales, según los cuales "puede integrarse el tipo penal en blanco (STC 62/97, de 7 de abril) con las disposiciones que permanecieron vigentes después" de la STC 45/89 "sin lesionar, por supuesto, los derechos básicos en juego e incluso acudir a la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación de dicho Impuesto, que regula el régimen transitorio de los periodos anteriores a 1988, siempre que fuere más favorable (art.24 CP)" (los votos particulares de los Sres. García Mon y Mendizábal acentúan si cabe esta afirmación). En la misma línea se mueven las S.S.T.S. 20 octubre 1.992 y 5 mayo 1.995 en materia de contrabando (aunque en ambos casos el fallo sea condenatorio por entender, en el primero, que la mercancía era de procedencia extracomunitaria y, en el segundo, que el tabaco sigue siendo objeto de monopolio) y, en materia de control de cambio, la STS de 18 mayo de 1.992 en la que, con toda claridad se dice que:

Respecto a la aplicabilidad de esta legislación a conductas anteriores al 1 de febrero de 1.992, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1816/1.991, realizadas durante la vigencia de una norma que las tipifica como infracciones penales, no puede ofrecer duda en cuanto que se trata de la aplicación retroactiva de una norma favorable, conforme al art. 24 del Código Penal, que así lo dispone con carácter general, y ni siquiera puede cuestionarse tal efecto retroactivo, aun cuando se le reputara como normativa administrativa extrapenal, pues tanto la doctrina como la jurisprudencia de esta Sala reiteradamente, mantienen que por Ley Penal ha de entenderse, a efectos del art. 24 del Código Penal, no sólo los preceptos que definen figuras concretas del ilícito penal, sino también los preceptos de otros ordena-

José Juan Ferreira Lapatza

mientos jurídicos que integran las llamadas Leyes penales en blanco -cfr. Sentencias 12 diciembre 1.966, 6 junio 1.983, 25 noviembre 1.985-.

No parece sino que el criterio sentado de forma tan rotunda y clara por el Tribunal Supremo haya de aplicarse con igual certeza respecto de las leyes tributarias que conforman el complemento extrapenal de las normas que en el CP tipifican el delito fiscal.

Y si tal criterio ha sido sentado y seguido con claridad por nuestros Tribunales, con no menos claridad ha sido sentado y seguido por nuestra doctrina más tradicional, autorizada y consolidada de modo general: Córdoba, notas a Maurach, página 144; Antón Oneca, Derecho Penal, Parte General, página 107; Rodríguez Devesa, Derecho Penal Español, Parte General, página 203; Jiménez de Asua, Tratado de Derecho Penal, II, páginas 661 y 662; Ferrer Sama, Comentarios al Código Penal, II, 1947, páginas 152 y 153; Quintano Ripollés, Curso de Derecho Penal, I, Madrid, 1963, página 163; Rodríguez Mourullo, Derecho Penal, Parte General, Madrid, 1977, página 136; Bustos Ramírez, Manual de Derecho Penal Español, Parte General, páginas 98 y siguiente; Mir Puig, Derecho Penal, páginas 28 y 29.

La amplitud y complitud con que nuestro Tribunal Supremo y nuestra doctrina ha reconocido y reconoce la retroactividad de las leyes penales en blanco se refleja, en fin, en las citas que, para terminar en este punto, inserto a continuación:

"Por ley penal a efectos del art. 24 del Código Penal", dice la STS de 6 de junio de 1.985, "debe entenderse todo precepto del cual resultan consecuencias penales. Por tanto, no sólo los que se refieren a la pena o definen figuras concretas del delito, sino también los de otras ramas jurídicas que dan contenido a las llamadas Leyes penales en blanco, son modificaciones extrapenales de la Ley penal, pues forman parte del conjunto de presupuestos de los que depende la pena. La modificación puede aumentar o restringir el ámbito de la tutela penal, dando mayor o menor plenitud al precepto, a partir del momento en que la modificación se produce; en rigor, estamos en presencia de una Ley nueva a la que es de aplicación lo prevenido en el artículo 24 citado; es criterio unánime en la doctrina recogida en Sentencia de 13 de diciembre de 1.966, 26 de junio de 1.963, 8 de noviembre de 1.963, 9 de marzo de 1.964". En el propio sentido se manifiesta la Sentencia de 26 de septiembre de 1.983.

Dos citas doctrinales creo deben añadirse a lo tan claramente expresado por esta Sentencia del T.S. para hacer ver esta línea continua del Derecho penal español.

Rodríguez Devesa, Catedrático con una amplia experiencia en el ámbito de la Administración de Justicia, dice en su "Derecho Penal" en 1.976 (p.174): "a efectos del art. 24, habrá que entender por ley penal el conjunto de todos aquellos presupuestos de los que depende la pena que se haya de imponer en el caso concreto".

"En la determinación de la ley penal más favorable deben tenerse en cuenta también las llamadas modificaciones extrapenales de la ley penal, pues forman parte del conjunto

E S T U D I O S

de presupuestos de los que depende la pena. La modificación puede aumentar o restringir el ámbito de la tutela penal, dando mayor o menor amplitud al precepto a partir del momento en que la modificación se produce y, en consecuencia, habrá de entenderse que entonces estamos ante una ley nueva, a la que es de aplicación lo prevenido en el art. 24."

Hace una semana, cuando esto escribo, se publicó el "Curso de Derecho penal económico" dirigido por Bacigalupo, Juez y Catedrático y, en él, el citado autor dice (pp. 216-218):

"De todos modos, cualquiera sea el contenido que se quiera atribuir a la "acción" de no pagar, lo cierto es que aquello que antes era una elaboración jurisprudencial ha pasado a ser Derecho positivo: la "defraudación" fiscal consiste en no pagar tributos a los que se está obligado; el delito fiscal es (también) un delito de omisión.

La tipicidad en los delitos de omisión depende del incumplimiento de una mandato de acción. Por tanto, es preciso establecer qué exige el deber fiscal cuya infracción es punible o, dicho de otra manera, cuál es el comportamiento debido.

La primera cuestión concierne a la aplicabilidad del art.24 CP (retroactividad de la ley más favorable) a los complementos normativos fiscales. La jurisprudencia... moderna extiende la aplicación del art. 24 CP también a las modificaciones del tipo penal y, consecuentemente, de los complementos normativos de las leyes penales en blanco (SSTS de 8 de noviembre de 1.963, 25 de septiembre de 1.985, 13 de junio de 1.990). El fundamento de esta línea jurisprudencial es claro: el carácter más favorable de una ley en relación a otra no se mide sólo por la menor gravedad de la consecuencia jurídica, sino también por la menor amplitud del tipo penal, es decir, por la menor reducción de la libertad que genera un tipo penal menos abarcador.

La consecuencia práctica de este punto de vista en relación al delito fiscal es que la deuda fiscal se deberá considerar siempre según la ley fiscal más favorable, aunque ésta sea posterior al hecho. En un ámbito legislativo tan fluido como es el de las leyes fiscales la cuestión tiene una considerable trascendencia.

La misma postura se ha mantenido, en la doctrina tributaria por aquellos autores que se han ocupado especialmente del tema: Falcón, Clavijo y Pérez Royo, a quién pertenecen estas palabras:

La principal cuestión que suscita la aplicación del principio de retroactividad de la norma más favorable en los casos de delitos contra la Hacienda Pública es la de la consideración que, en relación con este principio, debe atribuirse a las modificaciones de la normativa tributaria. En el caso de que la norma tributaria vigente en el momento de la comisión de defraudación fuera sustituida por otra más favorable (por ejemplo, en el caso de una rebaja de la tarifa del IRPF como sucede en el Proyecto de Ley actualmente en curso de debate parlamentario), ¿ha de entenderse que esta modificación debe ser tomada en cuenta en los procesos penales por hechos cometidos bajo la anterior legislación? En otras palabras: a la hora de determinar la cuantía de la deuda tributaria en el proceso penal ¿hay que estar a la resultante de la nueva normativa o de-

José Juan Ferreira Lapriz

berá mantenerse el cálculo sobre la base de la norma vigente en el momento de la comisión de los hechos?

Para responder a esta cuestión es necesario recordar el carácter de norma penal en blanco que caracteriza a los tipos de los delitos contra la Hacienda Pública. Se trata de preceptos que incluyen una serie de elementos normativos del tipo para cuya definición es necesario acudir a la legislación fiscal. En este sentido, la norma fiscal, en cuanto aparece invocada implícitamente por la definición del tipo, tiene la consideración de norma penal. De manera que, a efectos estrictamente penales, la aplicación de dicha norma debe realizarse siguiendo el principio de retroactividad de la norma más favorable.

Y ha de recordarse aquí que el tipo del delito fiscal se delimita en función de la cuantía defraudada. Como señala Bacigalupo "elementos del tipo son aquellos que pertenecen a la infracción de la norma; la norma que infringe quien elude el pago de impuestos es la que obliga al tributo; la obligación de tributar no comienza en los 15.000.000 de ptas. "...pero sólo si se supera esta cifra es punible la acción". Si la norma fiscal más favorable no determina una deuda superior no existen las condiciones objetivas de punibilidad.

La cuestión tiene, sin duda, una enorme trascendencia pues no vierte sus consecuencias sólo al delito fiscal sino también a las infracciones tributarias definidas, tipificadas, en los arts. 77, 78 y 79 LGT, que son también normas sancionadoras en blanco a las que debe aplicarse también (Cfr. STC 8 junio 1981) el principio de retroactividad de la Ley penal más favorable.

No se trata -insisto- sólo de aplicar las normas que tipifican las infracciones y establecen las sanciones que sean más favorables (a lo que parece referirse el art. 4.3 de la Ley 1/98) sino las leyes fiscales sustantivas (p. ej. la Ley del IRPF) que, complementan los tipos fijados por la LGT, cuando su aplicación resulta más favorable al contribuyente.

Ello quiere decir que si el procedimiento sancionador se inicia en el cuarto año después de realizado el hecho imponible la sanción, cuando se exija, no puede exigirse sino conforme a la norma fiscal que determina una cuantificación más favorable para el contribuyente y que haya estado en vigor en el período transcurrido desde la realización del hecho y la exigencia efectiva de la sanción.

La cuota ha de exigirse conforme a la legislación en vigor al tiempo de realizarse el hecho imponible pues en cuanto a ella no existe el principio de la ley más favorable, pero la sanción si ha de determinarse conforme a la legislación más favorable al contribuyente.

Ya sé que ésto es muy difícil de llevar a la práctica. Pero los ciudadanos no tienen la culpa de la inestabilidad de las leyes fiscales ni de los cambios frecuentes y frecuentemente frívolos e innecesarios, puramente propagandísticos o demagógicos, que estas leyes sufren continuamente.

E S T U D I O S

La Administración tributaria ha de cuantificar la deuda a efectos de sanciones o de delito fiscal (cuando los inspectores actúan como peritos) de acuerdo con la ley fiscal más favorable que haya estado en vigor hasta el momento de fijar la sanción o de rendir la pericia. Es la Constitución quien lo ordena. Nadie, mientras la Constitución no se modifique en este punto, puede desobedecerla o hurtar su aplicación con argumentos formalistas, de posibilidad práctica o con sofismas que nos alejen de su aplicación práctica, real y efectiva.

Y quizás quepa señalar aquí que toda liquidación exige una previa calificación jurídica. Las liquidaciones hechas por los inspectores de Hacienda a petición judicial también: son, también, pericias en derecho que han de admitirse para todos, también para la defensa, o para nadie. La verdad penal pide, quizás, terminar con la hipócrita y absurda suposición de que el juez penal o el abogado penalista han de conocer, a efectos del juicio oral, con profundidad todo el ordenamiento, aún en sus más sofisticadas especialidades. El justiciable, en materia fiscal, tiene derecho a la asistencia en juicio, en la forma que sea, de un especialista en derecho penal y un especialista en derecho fiscal de la misma forma que la acusación puede ser ejercida por el Fiscal y el Abogado del Estado. Las reformas que se anuncian en materia de enjuiciamiento deberán atender estas exigencias. Las actuales leyes de enjuiciamiento debieran ser interpretadas, hasta el límite, en esta dirección y no quedar ancladas en el momento histórico en el que vieron la luz y en el que estas exigencias -las exigencias de especialización- no se planteaban con la urgencia de hoy.

En esta línea, cabe sin duda defender una mayor apertura en las posibilidades de codefensa que no se reduzcan a la sustitución sino que posibiliten la actuación simultánea de defensores; o, de otro modo, una actuación absolutamente libre de quienes están llamados a actuar en la pericia como expertos fiscales: una actuación abierta, sin restricciones, a todo tipo de consideraciones -también y en primera línea jurídicas- que sean relevantes para precisar los hechos, señalando y perfilando todos sus matices, todos los matices que sean relevantes para su recto enjuiciamiento.

No olvidemos que ya ahora -después del mandato claro y tajante del art. 10 de la Ley 43/95 del Impuesto de Sociedades no cabe dudar de ello- las normas contables son también normas jurídicas y que las pericias contables deben de ser entendidas también, en este sentido, como pericias en Derecho. La línea abierta por esta Ley debe ser reconocida, sin restricción alguna, posibilitando abiertamente la pericia en Derecho si no queremos recortar las posibilidades de defensa del justiciable.

5. DELITO FISCAL Y PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.

Y abordo así, por último, el punto que da origen y explica este ya largo trabajo: las consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a 4 años de la prescripción de las deudas tributarias dispuesto por la Ley 1/98.

Jose Juan Ferreira Lopez

Y voy a abordar este punto, en su inicio, hablando también por boca de otros, con más autoridad que yo.

"El efecto fundamental de la prescripción -señala Costan (T.I.V.II)- es extinguir el derecho o acción que sea objeto de ella, juntamente con todos los derechos accesorios. Y esto con carácter retroactivo."

Tan contundente afirmación puede plantear alguna duda, desde luego, en el ámbito del Derecho Civil. "La tradicional discusión -señala Puig Ferriol (Manual de Derecho Civil)- acerca de si la prescripción extintiva afecta al derecho subjetivo o a la acción para ejercitarlo en juicio no debe preocupar en exceso. El art. 1930.2 Cc habla de la prescripción de "los derechos y las acciones", probablemente sin ánimo de resolver el problema, pues en el contexto del Código civil se usan frecuentemente como sinónimos los términos derecho y acción."

Pero inmediatamente hemos de añadir que en el ámbito del Derecho tributario el problema no se plantea o, si se quiere, está totalmente resuelto.

"En la actualidad -dice en este sentido Muñoz Baños (Infracciones y delitos)- el tema está plenamente resuelto con la aparición del nuevo Reglamento de Recaudación aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, porque en su artículo 62.4 establece que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria, aprovechando por igual a todos los obligados al pago. Ello significa que aunque se ingrese una cantidad que ha prescrito no se está renunciando a la prescripción ganada, porque ésta es irrenunciable y se aplica de oficio incluso cuando se paga la deuda (art. 60.1 del Reglamento de Recaudación). Dicho de otro modo, al entenderse extinguida la deuda por prescripción el acreedor no tiene ningún derecho a cobrar, y cuando el deudor le paga la deuda que ya se ha extinguido, aquél no tiene más remedio que devolver lo cobrado.

Para mayor abundamiento en esta postura, el artículo 7.1c) del Reglamento de Devolución de Ingresos Indevidos incluye el ingreso de tributos prescritos como un caso en el que procede practicar la devolución."

No cabe duda pues, a mi juicio, de que en el transcurso de cuatro años se extingue la deuda tributaria y, en consecuencia, todas las responsabilidades derivadas de la misma, incluso las penales.

Esta última afirmación exige, desde luego, por su importancia, una prueba adicional. Y tal prueba, desde luego, existe: tanto en sentido negativo como en sentido positivo.

En sentido negativo ha de decirse que cualquier otra interpretación sobre los efectos penales de la prescripción tributaria conduce inevitablemente al absurdo. Y cualquier jurista sabe que una interpretación que conduzca al absurdo debe ser rechazada de plano.

E S T U D I O S

En efecto, si entendemos que, prescrita la obligación de pago, el delito puede ser perseguido hasta que transcurra el quinto año se producen, entre otros, estos dos efectos absolutamente -por absurdos- rechazables:

a) Como ha indicado Falcón, la obligación prescrita "resucitaría" vía responsabilidad civil, con la sentencia condenatoria, cuando ya el propio legislador ha declarado que no existe -porque se ha completado el plazo de prescripción- daño alguno para la Hacienda pública que deba ser reparado.

El bien jurídico protegido -para mí clarísimamente, el dinero público al que van unidas todas las ideas de lealtad y solidaridad que muchos han indicado como bien jurídico protegido- sólo lo es - porque así lo ha declarado el legislador de modo claro y rotundo- mientras la obligación no prescriba.

El delito fiscal sólo protege a la obligación de pagar deudas no prescritas. La prescripción afecta así al tipo del injusto destruyéndolo cuando ha transcurrido el plazo de cuatro años.

No quiere decir esto, resulta claro, que el plazo de prescripción del delito por cinco años sea inoperante. En absoluto. El delito ha de perseguirse antes de los cinco años siempre que se trate de una obligación no prescrita, aún más allá de los cuatro años, por haberse interrumpido el plazo de prescripción.

b) Si se defiende la perseguibilidad del delito por una obligación prescrita se produce igualmente el absurdo de que aquel que ha visto prescribir su obligación es de peor condición que aquel cuya obligación no ha prescrito.

En efecto, quien ha dejado de pagar puede hacerlo -utilizando la excusa absoluta del art. 305 CP- mientras la obligación no prescriba aunque hayan pasado cuatro años desde la realización del hecho imponible (cuando la prescripción se haya interrumpido, p. ej., por un acto propio) mientras no haya actuaciones inspectoras o judiciales.

Pero quien haya ganado la prescripción por el transcurso no interrumpido del plazo de cuatro años ya no puede hacerlo en el quinto año porque no puede pagar una deuda prescrita. En este quinto año, si se defiende que el delito no prescribe sino a los cinco años aunque haya prescrito la obligación, no puede pagar ya la deuda utilizando así la mencionada excusa absoluta y extinguiendo así todas sus responsabilidades penales.

Y debo de indicar en este punto que -a mi juicio- la interrupción de la prescripción del delito fiscal por una actuación judicial exige el conocimiento formal del sujeto infractor de que el procedimiento se dirige contra él. Pues así lo dice expresamente el art. 305.4 "in fine" y así lo había mantenido desde siempre la doctrina más autorizada (Cfr. Pérez Royo, Derecho Financiero)

La polémica en la que recientemente ha incidido la sentencia del "caso Marey" no puede -en mi opinión- plantearse en el ámbito del delito fiscal.

José Juan Ferreira Lopez

Pues bien, las dos absurdas consecuencias que acabamos de reseñar -la resurrección de una deuda extinguida vía responsabilidad civil y la imposible excusa absolutoria para las deudas prescritas- se obvian si entendemos que la prescripción de la deuda extingue también, junto a la obligación, las consecuencias penales del impago.

Esta explicación parece también coherente con una explicación en los términos especializados del Derecho penal si se utiliza alguna o todas las vías que señalamos a continuación:

a) Si entendemos, como parece se entiende mayoritariamente, que el delito fiscal es un delito de resultado no podemos sino estar de acuerdo- con Cobo y Vives (por todos) que "la falta del resultado típico provoca la atipicidad de la conducta". La prescripción provoca la anulación *ex tunc* de la obligación, la falta, en términos jurídicos del deber de ingresar y del resultado dañoso que el incumplimiento de este deber provoca. Es el legislador quien, declarando prescrita la obligación declara la inexistencia de todo daño exigible o reclamable. El daño producido deja de existir jurídicamente. "También queda excluido el tipo del injusto -señalan Cobo y Vives- allí donde, aún concurriendo todos los presupuestos del hecho típico, y su particular contenido del injusto, se halla presente alguna característica negativa". La obligación prescrita deja de surtir cualquier efecto "ex tunc", desde su nacimiento, no es exigible, no es reclamable el daño derivado de su impago y destruye de esta forma el tipo al declarar irrelevante - a efectos jurídicos- su falta de pago.

b) "La ausencia de cualquiera de las exigencias que el tipo proyecta sobre los sujetos activo y pasivo, sobre el objeto material, o sobre las circunstancias de la acción y demás situaciones típicas, produce la exclusión del tipo correspondiente" (Cobo y Vives "Derecho Penal").

En este sentido hemos dicho ya que el bien jurídico protegido es la prestación tributaria debida mientras la deuda no prescriba. La protección del bien jurídico no va más allá del momento de la prescripción. Y ello tanto si el bien jurídico se entiende en este caso en su estricta materialidad -el dinero que ha de pasar a las arcas públicas- como si se entiende como derecho subjetivo que la Hacienda puede ejercitar frente al particular. El derecho se extingue por la prescripción; la cantidad debida ya no lo es.

c) He mantenido hasta aquí que la prescripción supone la exclusión del tipo del injusto. Pero, aún si se afirma la realización del tipo en la deuda no pagada y prescrita ésta no dejaría de ser irrelevante a efectos penales pues aunque podamos estar de acuerdo -con Cobo y Vives- en que "Prima facie, debe negarse toda eficacia al consentimiento en los delitos contra la comunidad, pues la voluntad colectiva de los ciudadanos se manifiesta por medio de la ley, y fuera de ella ningún acto realizado por cualquier autoridad o funcionario puede estimarse como manifestación de la voluntad comunitaria"; también debemos estar de acuerdo con estos autores cuando siguen

E S T U D I O S

diciendo, sin solución de continuidad (D.Penal, p.407) que: "Las leyes expresan, y por lo general de forma terminante, las conductas que la comunidad está dispuesta a consentir."

Y no puede caber la menor duda de que, al regular la prescripción, la comunidad manifiesta a través de la ley de forma clara y terminante que está dispuesta a consentir, que consiente y ordena a todos los funcionarios consentir el impago de las deudas prescritas. La prescripción actúa así como una causa de justificación que hace imposible ya la persecución del delito, al modo en que el consentimiento del ofendido puede hacer imposible la persecución de otros delitos.

d) La prescripción de la deuda tributaria determina igualmente la falta de culpabilidad.

"Hay una serie de casos -dice Rodríguez Devesa- en los que a pesar de ser el sujeto imputable y de haber realizado dolosa o culposamente una conducta típicamente antijurídica, la ley le declara exento de responsabilidad criminal. Paulatinamente se ha abierto paso la idea de que la única explicación razonable para ellos es que falta la culpabilidad por no ser jurídicamente exigible una conducta distinta."

Y añade: "El nivel de exigibilidad de una conducta distinta lo determina siempre el propio ordenamiento jurídico."

Pues bien, si aplicamos la clara enseñanza de Rodríguez Devesa al supuesto de la deuda tributaria prescrita, hemos de entender, sin duda, que el ordenamiento exige de quien realiza el hecho imponible el pago de la cantidad debida mientras, y sólo mientras, la deuda no se extinga por prescripción; y que no permite el pago de la deuda prescrita. La conducta exigible por el ordenamiento es la de pagar mientras la deuda no prescriba y la de no pagar si la deuda ha prescrito. Ninguna otra conducta puede ser exigida. Transcurrido el plazo de prescripción no es exigible una conducta distinta tendente al pago de la deuda. A partir de este momento la Ley declara al sujeto exento de responsabilidad penal haciendo ésta inexigible. "Falta la culpabilidad", hemos visto dice Rodríguez Devesa, "por no ser jurídicamente exigible una conducta distinta".

e) Por último, no pueden ignorarse las dificultades para la iniciación de un procedimiento penal por el impago de una deuda ya extinguida y, por tanto, en el momento del inicio del proceso, inexistente. El antiguo deudor ya no está obligado, ahora, a pago alguno porque la ley le ha eximido de tal deber. El complemento normativo tributario de la ley penal declara, ahora, que la deuda no existe ni existe el deber de pago, ni se omite su realización. La ley aplicable ahora hace imposible la iniciación del proceso para castigar la falta de pago de una obligación ahora inexistente, dada la ausencia de condiciones objetivas de perseguibilidad por lo que, desde el momento en que tal ausencia se constata debe suspenderse también la tramitación del proceso en su caso ya iniciado (Cfr. Rodríguez Devesa, p. 585. Derecho Penal).

José Juan Feneira Lupatze

6. CONCLUSIÓN: PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL.

En cualquier caso signifique la prescripción ganada la exclusión del tipo, la falta de culpabilidad, la concurrencia de una causa de justificación o la ausencia de las condiciones objetivas de perseguibilidad parece claro que -en todo caso, repetimos- significa que se han extinguido también las responsabilidades penales que derivan de la elusión del pago de un tributo.

Y siendo esto así no parece pueda discutirse que el acortamiento del plazo de prescripción de las deudas tributarias a cuatro años operado por la Ley 1/98 deja fuera de la órbita penal -por aplicación de la ley penal más favorable- todas aquellas conductas cuya persecución incriminatoria fue iniciada en el pasado, por la Inspección de Hacienda o por los órganos de la Justicia, después de transcurridos cuatro años desde su realización.

La deuda ha de declararse -a efectos penales- prescrita, el proceso, en su caso, iniciado debe declararse carente de objeto y debe, en consecuencia suspenderse su tramitación.

No queremos cerrar, sin embargo, estas páginas sin subrayar que, a nuestro juicio, la prescripción de la deuda tributaria determina la exclusión del tipo del injusto, ya que afecta, como ya hemos dicho tanto al resultado como al bien jurídico protegido, y que, por tanto, la aplicación de la ley penal más favorable hace aplicable ahora a las conductas realizadas en el pasado el plazo de prescripción de cuatro años ahora establecido: el transcurso de cuatro años desde que se produjo la falta de pago de un tributo penalmente reprochable hasta que se inició la actuación de la Inspección o de la Justicia hace decaer tal reproche debiendo suspenderse el proceso, en su caso, iniciado y debiendo levantarse la pena, en su caso, todavía no cumplida.

La base de esta exclusión parece, en el sentido apuntado, clara: el tipo integrado con las normas de complemento que regulan la prescripción tributaria declara punible la falta de pago de una obligación no prescrita. El acortamiento del plazo -evidentemente más favorable- debe aplicarse con efectos retroactivos: el derecho actual declara punible la falta de pago sólo si desde el hecho imponible hasta la iniciación de las actuaciones inspectora o judiciales no ha transcurrido el plazo de cuatro años.



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

E S T U D I O S

**LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL
MÁS FAVORABLE EN LOS CASOS DE MODIFICACIONES
EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA**

Fernando Pérez Royo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. EL PRINCIPIO DE APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE: FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA.**
- 3. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE EN EL CASO DE TIPOS PENALES EN BLANCO.**
- 4. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY MÁS FAVORABLE EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.**
- 5. LA MODIFICACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y SU INFLUENCIA SOBRE LOS SUPUESTOS DE DEFRAUDACIONES TRIBUTARIAS COMETIDAS CON ANTERIORIDAD A LA REFORMA.**

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN

Las notas que nos proponemos desarrollar versan sobre un problema de indudable importancia no sólo desde el punto de vista teórico sino también desde el de la aplicación práctica de las normas jurídicas en un campo especialmente sensible, como es el de los delitos contra la Hacienda Pública. Se trata de la cuestión de cómo debe jugar el precepto del Código Penal relativo a la aplicación retroactiva de la ley más favorable en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, de manera singular en aquellos casos en los que, sin producirse modificación expresa del tipo penal correspondiente, sobreviene un cambio en la normativa tributaria sustantiva que reduce la carga tributaria o, en términos más generales, altera las condiciones de aplicación de los tributos en un sentido favorable al contribuyente.

Como decimos, es ésta una cuestión de indudable relevancia práctica en los momentos actuales en los que se encuentra en tramitación legislativa una modificación a la baja del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los que nos encontramos igualmente en vísperas de la entrada en vigor de un cambio de entidad en la regulación de la institución de la prescripción tributaria, que, a partir de 1-I-1999 tendrá un plazo cuatrienal, en lugar del tradicional de cinco años.

La cuestión que nos planteamos es la siguiente: aparte del efecto en el ámbito propiamente tributario de estas modificaciones legales ¿cabe entender que las mismas pueden tener un efecto reflejo en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública y en relación a situaciones producidas antes de la entrada en vigor de la nueva normativa?

Para responder a este interrogante consideramos oportuno proceder a través de los siguientes pasos lógicos:

Primero, análisis de la formulación legal del principio de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable y de su fundamentación jurídico criminal.

Segundo, examen de los términos en que este principio se aplica en los casos de los llamados tipos penales en blanco.

Tercero, aplicación de las conclusiones obtenidas a partir del análisis de los puntos anteriores al supuesto concreto del delito fiscal o, más correctamente, de los delitos contra la Hacienda Pública, concebidos como tipos penales en blanco o que, en todo caso, incluyen elementos normativos propios de la legislación tributaria.

2. EL PRINCIPIO DE APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE: FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA.

Como es sabido, el principio general de prohibición de retroactividad de las leyes, que constituye una de las más señaladas manifestaciones de la garantía o exigencia fun-

damental de la seguridad jurídica, presenta características especiales en el ámbito del ordenamiento penal y del derecho sancionador en general.

En primer lugar, está el dato de que la prohibición de retroactividad, que para el conjunto del ordenamiento jurídico tiene un valor simplemente relativo, que puede ceder en presencia de valores o exigencias que justifiquen, a juicio del legislador, la excepción singular a dicho principio, asume, en cambio, en el ámbito del derecho sancionador un valor absoluto, que se recoge en el propio texto constitucional. Este, además de unir en el artículo 25 a la exigencia de legalidad para la definición de los tipos penales, la de que la ley sea anterior a la comisión del delito, establece, en su artículo 9, al recoger las determinaciones de la garantía general de seguridad jurídica, la prohibición absoluta de las leyes penales o desfavorables.

En segundo lugar, está el precepto o principio tradicional, recogido en todos los Códigos Penales democráticos, que ordena al juzgador aplicar al caso sometido a su juicio la norma penal posterior, con preferencia a la vigente en el momento de comisión de los hechos, siempre que esta norma posterior sea más favorable para el inculpado. Nuestro Código Penal de 1995 recoge este principio en su artículo 2 en términos muy amplios, en comparación con otros ejemplos del Derecho comparado.

Dice, en efecto, el artículo 2.2 del Código Penal: "Tendrán efectos retroactivos aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviere cumpliendo condena". Es de resaltar, como ya hemos advertido la generosidad o extensión con que nuestro Código recoge el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable: no sólo por extender sus efectos a supuestos ya juzgados, sino también porque, a diferencia de otros ordenamientos -señaladamente el alemán-, no establece ninguna distinción respecto del tipo de normas o se situaciones en que se aplica este principio. En el caso del ordenamiento alemán, en cambio, se exceptúan aquellos casos en los que la norma anterior fuera una norma temporalmente limitada en cuanto a su vigencia (*Zeitgesetze*). Hacemos esta advertencia, no por ninguna clase de prurito de erudición, sino por consideración a la influencia que el ordenamiento penal alemán y la doctrina desarrollada en torno al mismo ha ejercido tradicionalmente, y continúa ejerciendo en los momentos actuales, sobre nuestra propia doctrina, como tendremos ocasión de ver en relación a la cuestión a la que se refieren estas notas.

Pasando de la exposición de la formulación legal del principio en examen a la búsqueda de su fundamentación, debemos hacer unas someras referencias a la doctrina y jurisprudencia que se han ocupado de la cuestión.

En una primera aproximación se ha entendido que el criterio o regla sobre aplicación de la ley penal más favorable tiene su fundamento en la propia Constitución, en cuanto constituye un mero reflejo o interpretación "a sensu contrario" de la prohibición de retroactividad de las normas incriminadoras contenido en el artículo 25 de la Constitución. Esta ha sido la tesis mantenida por el Tribunal Supremo en diversas Sentencias,

E S T U D I O S

como la de 22 de abril de 1991: "La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable no es una cuestión exclusiva del derecho sustantivo o material ordinario, sino que alcanza rango y categoría constitucional por aplicación de lo dispuesto en los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución, así como en los artículos 2.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el artículo 15 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, cuyas disposiciones forman parte de nuestro ordenamiento jurídico al haber sido debidamente ratificadas por España". Esta posición fue también la defendida por el propio Tribunal Constitucional en sus Sentencias 8/1981, de 30 de marzo y 15/1981, de 7 de mayo, aunque introduciendo una importante matización: sin negar la relación entre el mandato del Código Penal sobre aplicación retroactiva de la ley penal más favorable y el texto constitucional, el supremo intérprete de la Constitución ha negado que una eventual infracción de este precepto pueda dar lugar a un recurso de amparo, que, como se sabe, queda reservado para supuestos tasados: "El problema de la retroactividad e irretroactividad de la ley penal (...) viene regulado por nuestra Constitución en su artículo 9.3, donde se garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Interpretando a sensu contrario este precepto puede entenderse que la Constitución garantiza también la retroactividad de la Ley penal favorable, principio que ya estaba recogido y puntualmente regulado en cuanto a su alcance en el artículo 24 del Código Penal que, lejos de oponerse a la Constitución y haber sido derogado por ella, resulta fortalecido por la interpretación del citado artículo 9.3. Sin embargo, ni el artículo 9.3 -cuyos principios son mandatos dirigidos a los poderes públicos y, en especial, al legislador- ni, por supuesto, el artículo 24 del Código Penal definen por sí mismos derechos cuya defensa pueda dar lugar a un recurso de amparo ante este Tribunal, pues ese mecanismo sólo queda reservado en nuestro ordenamiento a la tutela de las libertades públicas y derechos fundamentales reconocidos en los artículos 14 a 29 y 30.2 de la Constitución, según establece el artículo 53.2 de la misma".

Así pues, sin negar el anclaje constitucional del artículo 2.2 del Código Penal (artículo 24 del anterior), nos encontramos, a efectos prácticos, ante una cuestión de legalidad ordinaria y no de legalidad constitucional directa (SANCHEZ YLLERA).

Profundizando en el análisis del fundamento de esta norma, existe un relevante sector doctrinal que, más allá de las genéricas referencias a "consideraciones de justicia" o "razones humanitarias", encuentra la justificación de este tradicional criterio de aplicación de la norma penal en el fundamental principio de intervención mínima, propio del Derecho Penal (VIVES ANTON) o en las exigencias de la llamada "prohibición de exceso" (COBO DEL ROSAL/VIVES ANTON, SILVA SANCHEZ).

Por nuestra parte, como ya hemos adelantado en un trabajo precedente (Ponencia española sobre "La Criminalización de las Infracciones Tributarias" presentada en las "Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Derecho Tributario" celebradas el pasado mes de Octubre en Lisboa), entendemos que, para encontrar una fundamentación acabada de la regla que ocupa nuestra atención, han de tenerse en cuenta, por un lado, los men-

cionados principios de intervención mínima o prohibición de exceso, y por otro, la exigencia de igualdad, en los términos específicos en que ésta se recoge tradicionalmente en la aplicación de las normas penales.

Efectivamente, lo que de manera expresa ha querido el legislador es que, a la hora de valorar la antijuridicidad de una conducta o el merecimiento de pena para la misma, el juzgador aplique la norma vigente en el momento del juicio (e incluso más allá, mientras persista la pena), valorando por igual las conductas cometidas antes y después de la entrada en vigor de esa norma, siempre que de ella se derive un resultado más favorable para el reo. Se podrá hacer la objeción de que una aplicación estricta de la igualdad exigiría, al menos en algunos casos, la aplicación retroactiva incluso de la norma menos favorable. Y efectivamente así fue sostenido en su momento con la autoridad de una de las figuras clásicas de la ciencia penalista (BINDING), como instrumento de afirmación de la justicia material. Es evidente, sin embargo, que en un Derecho penal democrático la garantía de seguridad jurídica pasa por encima incluso del criterio de justicia material. Pero, en cambio, este criterio de justicia material, derivado de la igualdad, se impone en los casos de aplicación de la norma más favorable.

Se trata, insistimos, de un modo particular de aplicación del criterio de igualdad. Particular pero en absoluto extraño al Derecho Penal. Basta pensar en otra institución singular de este ámbito del ordenamiento, cuya lógica se conecta igualmente con la máxima de la igualdad, como es la de la aplicación analógica. Y recordar como, de manera semejante, se impone en el ámbito penal, a diferencia de lo que sucede en el resto del ordenamiento, una consideración asimétrica del juicio o razón de semejanza: mientras que resulta excluida la aplicación analógica de la norma en perjuicio del reo (analogía "*in malam partem*"), no sólo se admite, sino que se impone la consideración de la analogía en beneficio del mismo reo (analogía "*in bonam partem*").

3. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY PENAL MÁS FAVORABLE EN EL CASO DE TIPOS PENALES EN BLANCO.

Una importante cuestión en relación con la aplicación de la regla de que venimos hablando surge en relación a aquellos supuestos en los que la configuración del tipo penal se lleva a cabo mediante la técnica de las llamadas "leyes penales en blanco" o, en general, mediante la remisión explícita o implícita a elementos normativos extrapenales.

Se identifica con el concepto o término de leyes penales en blanco aquellos supuestos en los que la ley penal, en lugar de definir directamente y de manera acabada el tipo delictivo, contiene una remisión a otra norma de naturaleza extrapenal mediante la cual se integra el tipo penal.

El recurso a esta técnica legislativa de las leyes penales en blanco, que es especialmente frecuente en los tipos de la llamada delincuencia económica, plantea una serie de cuestiones, que, en mayor o menor grado, han sido abordadas por la doctrina y

E S T U D I O S

la jurisprudencia. Cuestiones relacionadas con la propia delimitación del concepto, con la admisibilidad de este modo de producción normativa desde las exigencias del principio constitucional de legalidad penal, o con la influencia de este tipo de normas respecto de la aplicación de la doctrina sobre el error.

No es éste el lugar apropiado para detenernos en el examen de todas estas cuestiones, aunque sobre algún aspecto de ellas volveremos brevemente un poco más adelante. El propósito de estas Notas es más modesto: pretendemos solamente analizar cómo juega en estos casos el principio antes enunciado de aplicación retroactiva de la ley más favorable. Pues una de las derivaciones más relevantes que pueden originarse a partir de la técnica de las leyes penales en blanco es la que se refiere al fenómeno de "sucesión de leyes", que se encuentra en la base de la aplicación retroactiva de la más favorable. En efecto, en el caso de tipos penales en blanco puede darse la circunstancia de que, sin modificación formal del tipo penal, sin modificación de la letra del Código, tenga lugar una alteración de su contenido por vía de modificación de la norma penal invocada, explícita o tácitamente, en el tipo. Pues bien, la cuestión que se plantea en estos casos es la siguiente: ¿cabe considerar aplicable el criterio de la ley más favorable en aquellos supuestos en que, mediante la modificación de la norma extrapenal integradora del tipo, éste resultara finalmente definido en términos más beneficiosos para el inculcado?

Esta cuestión de la aplicación retroactiva en el ámbito penal de la regulación más favorable derivada de la modificación de las leyes complementarias (**Ausfüllungsgesetze**) del tipo penal en blanco ha sido examinada fundamentalmente por la doctrina alemana, que es la que ha creado los conceptos de que estamos tratando y la terminología que los identifica; y también por la doctrina científica, singularmente la más reciente, y la jurisprudencia de nuestro país. En cuanto a la doctrina, podemos citar un trabajo del Prof. J. M. SILVA SANCHEZ ("Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables en caso de las leyes penales en blanco", Revista Jurídica de Cataluña, n. 1/1994, págs. 87 y ss.), que ha adquirido la condición de obra de referencia sobre este tema en la literatura jurídico-penal, y de modo especial en la relativa a los llamados delitos económicos, en los que, como ya hemos dicho, esta cuestión alcanza un relieve especial (véase también C. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, "Derecho Penal Económico. Parte General", Valencia, 1988, págs. 120 y ss.) En cuanto a la jurisprudencia, cabe referirse a diversas Sentencias del Tribunal Supremo que han abordado directamente la cuestión.

En términos generales el estado de la misma en los momentos actuales puede resumirse en la afirmación de que la doctrina dominante, y asimismo la Jurisprudencia, dan una respuesta positiva al interrogante que planteábamos en el párrafo anterior. Citemos, en este sentido, la referencia que hace el Prof. SILVA SANCHEZ en el trabajo antes mencionado, en el que, luego de referirse a la "tesis tradicional" de la doctrina y jurisprudencia alemana, contraria a la aplicación retroactiva de los mandatos o prohibiciones con eficacia penal derivados de normas extrapenales, afirma: "La tesis

que, de modo contrario a lo establecido por el **Reichsgericht**, entiende que, en principio, las modificaciones favorables al reo experimentadas por las leyes penales en blanco a consecuencia de variaciones de las **Ausfüllungesetze** (normas extrapenales de complemento) deben tener una aplicación retroactiva, se ha ido consolidando en la posguerra como doctrina dominante. En este sentido, al menos, se ha venido pronunciando la doctrina de lengua alemana más característica así como, desde luego, cuantos autores se han manifestado sobre el tema -casi siempre sucintamente- en nuestro país. También una jurisprudencia constante, tanto alemana, como italiana y española" (véase "Legislación penal..." , pág. 95).

El fundamento en el que se ancla esta posición dominante es el de considerar como leyes penales, a los efectos de su aplicación retroactiva limitada a la órbita penal, a las leyes o elementos complementarios de los llamados tipos penales en blanco. De manera que la modificación de este tipo de normas, sin ser de aplicación retroactiva en su ámbito sustantivo o propio (el administrativo, tributario, etc.), sí desarrollan eficacia retroactiva, en cuanto más favorables, en su papel o función de integración de un tipo penal. El Prof. CORDOBA RODA lo expresa con claridad: "las leyes situadas fuera del orden penal, si bien en sí mismas, por no constituir leyes penales, no son retroactivas, son retroactivas en cuanto son parte integrante de la ley penal" (véanse "Notas" a la traducción española del Tratado de MAURACH, I, pág. 14).

Este mismo razonamiento formal se advierte en diversas Sentencias del Tribunal Supremo, entre las que entresacamos las siguientes citas:

STS de 26 de septiembre de 1983 (Ponente Sr. Huerta y Alvarez de Lara): "por ley penal, a efectos del artículo 24 CP (actual art. 2), debe entenderse todo precepto del cual resultan consecuencias penales. Por tanto, no sólo los que se refieren a la pena o definen figuras concretas de delito, sino también los de otras ramas jurídicas que dan contenido a las llamadas leyes penales en blanco; son modificaciones extrapenales de la ley penal, pues forman parte del conjunto de presupuestos de los que depende la pena. La modificación puede aumentar o restringir el ámbito de la tutela penal, dando mayor o menor amplitud al precepto a partir del momento en que la modificación se produce; en rigor estamos en presencia de una ley nueva a la que es de aplicación lo prevenido en el artículo 24 CP (actual art. 2)".

STS de 13 de junio de 1990 (Ponente Sr. Ruiz Vadillo): "Partiendo, sólo por vía de hipótesis, de que con la regulación precedente el hecho fuera delito y hubiera dejado de serlo como consecuencia del cambio operado en la norma extrapenal integradora del contenido del tipo punitivo, también debe aplicarse la retroactividad. Los efectos han de ser idénticos tanto si el legislador destipifica o descriminaliza una acción directamente, derogando el correspondiente precepto penal o modificándolo en beneficio del reo, como si a esta consecuencia se llega a través de la modificación de la ley extrapenal que servía para dar contenido a la norma punitiva. Si el legislador en un determinado momento decide que un comportamiento se sitúe extramuros de la norma penal, cualquier-

E S T U D I O S

ra que sea el procedimiento utilizado, los efectos favorables tendrán carácter retroactivo de manera absoluta e incondicionada. En definitiva, hay que entender que se está en presencia de una ley nueva que, siendo favorable al reo, dará lugar a la aplicación del artículo 24 (actual art. 2) del Código Penal, y, en sentido inverso, que, siendo perjudicial, sólo será de aplicación a los hechos realizados después de su vigencia"

Este es, insistimos, el sentido de la doctrina dominante en nuestro país (así como en otros de nuestro entorno) y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Con su exposición podríamos concluir el presente apartado, Nos parece, sin embargo, conveniente detenernos brevemente en el examen de las llamadas "tesis diferenciadoras", que en tiempos recientes se han ido abriendo un cierto camino en la doctrina, primero en la lengua germánica y luego en nuestro país, en el cual la exposición más acabada se debe al ya citado Prof. SILVA SANCHEZ.

Estas tesis diferenciadoras, sin negar el presupuesto fundamental del que parte la tesis dominante ya examinada, es decir, el carácter penal, a los efectos que nos ocupan de las normas complementarias de los tipos penales ("ley penal, afirma SILVA, no es sólo el texto de un precepto contenido en una ley penal, sino también toda la normativa extrapenal que contribuye a dotar de un contenido precriptivo específico al referido precepto", op. cit., pág. 105); proponen matizar la conclusión en función de diversos criterios que conducen a una interpretación "teleológica", que restringe el alcance literal del precepto contenido en el artículo 2 del CP. El principal de estos criterios diferenciadores es el que distingue, en relación con las modificaciones en las normas complementarias extrapenales, entre cambios "fácticos", o de simple acomodación a las circunstancias, y cambios "axiológicos", que traducen una modificación en la valoración jurídica del comportamiento. El corolario de esta distinción sería el de restringir la aplicación retroactiva de la norma más favorable al segundo de los supuestos, en el de los cambios "axiológicos". En el caso de los cambios "fácticos", en cambio, "el mantenimiento de la irretroactividad sería, pese a todo, conforme con la prohibición de exceso y la proporcionalidad de la intervención penal".

No estamos conformes con esta aguda distinción entre cambios "fácticos" y cambios "axiológicos" y, sobre todo, entendemos que es peligrosa la conclusión que de ella se hace derivar. En primer lugar, habría que decir que llevando esta tesis hasta sus últimas consecuencias, la "restricción teleológica" del campo de aplicación del artículo 2 del CP alcanzaría, no solamente a los cambios registrados en las leyes complementarias de los tipos penales en blanco, sino también a modificaciones producidas directamente en el Código, que pudieran encajarse dentro de esos llamados cambios "fácticos". Pensemos, por no salir del ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, en las modificaciones relativas a la cuantía de los umbrales de punibilidad, que pueden ser vistas como meras adaptaciones a la evolución del nivel de precios. Pero es que, en segundo lugar, hay que tener en cuenta que la sutil distinción entre cambios meramente "fácticos" y cambios valorativos o "axiológicos", más allá de las simplificaciones propias de los ejemplos de manual, puede ser muy difícil de establecer en la realidad (como ilustra a la perfección precisamente uno de los ejemplos expuestos por SILVA, el de la abolición de los controles de cambio, que él consi-

dera un mero cambio "fáctico", como si nada menos que la normativa sobre liberalización del mercado de capitales estuviera ayuna de cualquier consideración valorativa sobre el papel del Estado en el funcionamiento de la economía y de los agentes sociales). La consecuencia final de este modo de proceder es la de sumir en la inseguridad jurídica la aplicación de este fundamental precepto del Código Penal.

4. LA APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY MÁS FAVORABLE EN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

Los delitos contra la Hacienda Pública han experimentado, tanto en lo que se refiere a la delimitación de los contornos del tipo, cómo en lo relativo a la penalidad, diversas modificaciones, desde la introducción del delito fiscal en el Código en 1977. Esta multiplicación de regulaciones penales ha provocado, como señalan los Profesores BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y FERRÉ OLIVÉ ("Todo sobre el fraude fiscal", Barcelona, 1994, pág. 34), constantes problemas de aplicación de la ley penal en el tiempo. Como advierten estos mismos autores, esta cuestión debe resolverse por el juzgador en cada caso, aplicando con carácter general los principios acuñados de forma unánime por la doctrina penal para resolver estos supuestos de conflictos de leyes:

- Irretroactividad de las leyes restrictivas de derechos (art. 9.3 de la C.E.)
- Determinación de la ley más favorable mediante la comparación de las penas correspondientes que resulten de la aplicación de cada una de las leyes.
- Consideración de la norma en su totalidad, y no creando, por tanto, una nueva norma con elementos tomados de cada una de las dos que estaban en conflicto, con la consiguiente asunción de funciones legislativas.

Estos principios han sido seguidos efectivamente por el Tribunal Supremo, así como por instancias inferiores, en diversas ocasiones. Pero en todas ellas se ha tratado de problemas de sucesión de leyes penales en sentido estricto, es decir, de modificaciones del tipo penal y de las penalidades definidas en el propio Código. Singularmente se ha planteado la cuestión de la aplicación retroactiva de la ley más favorable en relación con la elevación del umbral de punibilidad de las defraudaciones tributarias, el cual fue fijado inicialmente (en 1977) en 2.000.000 de pesetas, para ser elevado a 5.000.000 en 1985 y a 15.000.000 en 1995. Subrayamos este dato porque, como ya hemos apuntado anteriormente, estas modificaciones responden claramente a un criterio de actualización o adecuación del valor de la suma a la evolución del valor adquisitivo de la moneda. Es decir, se trata de modificaciones que entran de lleno dentro de la categoría de los cambios "fácticos", no valorativos. De acuerdo con las tesis restrictivas sobre el alcance del mandato del artículo 2 del Código, éste no sería de aplicación en estos supuestos. Sin embargo, ni la doctrina ni los Tribunales han dudado en ningún momento sobre la aplicación del mencionado precepto.

Ahora bien, por lo que interesa al objeto de estas notas, hay que resaltar que la doctrina y jurisprudencia que se ha ocupado de la cuestión lo ha hecho a la vista de modificaciones expresas del Código, sin abarcar la consideración relativa al carácter de le-

E S T U D I O S

yes penales en blanco que presentan las diferentes figuras de delitos contra la Hacienda Pública y a las consecuencias que de esta calificación se derivan en los casos de modificación de la normativa tributaria.

La cuestión sí que se ha planteado en la doctrina alemana. Concretamente a raíz de la modificación que se introdujo en la legislación tributaria en 1984 para incluir entre los gastos deducibles en el Impuesto de Sociedades las donaciones a los partidos políticos. La doctrina más autorizada (véase TIEDEMANN, *"Die gesetzliche Milderung im Steuerstrafrecht"*, Köln, 1985) defendió la tesis de que esta modificación legislativa era de aplicación, a efectos penales, en relación con los empresarios procesados por donaciones ocultas a los partidos en los años anteriores a la vigencia de la nueva ley, puesto que, al ser el tipo penal de la defraudación tributaria (*Steuerhinterziehung*) una norma penal en blanco, la modificación de la norma tributaria debía reflejarse en su aplicación como norma más favorable a efectos penales. Debe advertirse que el Tribunal Supremo Alemán acabó fallando en contra, pero por considerar que las normas sobre cada tributo tienen la condición de normas temporales, válidas para cada período impositivo singularmente considerado y serles de aplicación, en consecuencia, el precepto del Código Penal (apartado IV del artículo 2) que exceptúa de la regla de aplicación retroactiva de la ley más favorable a las normas de vigencia temporal (véase, con todo, la crítica a esta posición en TIEDEMANN, *Die Parteipenden-Entscheidung des BGH*, en *NJW*, 1987, pág. 1247, así como en *Lecciones de Derecho Penal Económico*, Barcelona, 1993). Desde luego en nuestro ordenamiento una tal resolución resulta inconcebible: en primer lugar, no existe una norma expresa similar a la del Código Alemán en relación con las leyes temporales; pero, además, porque en nuestro derecho positivo se encuentra claramente afirmada la calificación de las leyes tributarias como leyes ordinarias desde el punto de vista de su vigencia temporal: tendrán tal condición sólo aquellas que así lo prevean (como sucede, por ejemplo, con algunas normas del articulado de las Leyes de Presupuestos). Precisamente una de las notas que caracterizan a nuestra Ley General Tributaria en relación a este tema es la afirmación expresa de que las leyes de impuestos "no necesitan ser convalidadas por la Ley de Presupuestos ni por cualquier otra" (art. 20 LGT), con lo que queda zanjada la cuestión que, como hemos señalado, se encuentra en la base de la sentencia citada del Tribunal Supremo de la República Federal.

Volviendo a nuestro ordenamiento, tenemos que advertir que esta cuestión va a plantearse a la doctrina y ante los Tribunales, al haberse producido modificaciones en la legislación tributaria que van a conducir a la alteración de algunos de los elementos normativos incluidos en el tipo del artículo 305 del CP. Los principales supuestos a que nos referimos son los siguientes:

- En primer lugar, la modificación de la tributación de los incrementos de patrimonio introducida por el Real Decreto-Ley de 1996, que ha dulcificado sensiblemente el trato fiscal de las plusvalías.

- En segundo lugar, la disminución de la tarifa del IRPF aprobada recientemente por el Parlamento y que entrará en vigor en 1 de Enero de 1.999.

Fernando Pérez Royo

- En tercer lugar, la modificación del plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria y del derecho a exigir la deuda tributaria liquidada. Modificación, en este caso, del artículo 64 de la LGT, producida por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, que en este punto concreto dispuso una "vacatio legis" excepcional, de manera que la nueva regulación tiene como fecha de entrada en vigor igualmente el 1 de Enero de 1.999.

En los dos primeros supuestos la aplicación del tipo penal del artículo 305 puede verse afectado en relación con uno de los principales elementos normativos contenidos en el mismo, el de la cuantía de la cuota defraudada, que ha de ser tenida en cuenta para determinar si se alcanza o no el umbral de punibilidad previsto en el precepto (15.000.000 de pesetas), así como para la fijación de la pena de multa, que consiste en un múltiplo de la cantidad defraudada. En cuanto al tercer supuesto, el de la modificación del plazo de prescripción, lo que puede verse afectado por la aplicación retroactiva, a efectos penales, es la propia existencia del resultado integrante del tipo, es decir, la existencia de cuota defraudada.

Efectivamente, si, de acuerdo con la legislación vigente actualmente, los incrementos de patrimonio con plazo de generación superior a dos años van gravados al tipo del 20 por 100, un sujeto que se encontrara procesado por delito fiscal por actos cometidos antes de la reforma de 1996 y cuya cuota correspondiera a este tipo de rentas (incrementos de patrimonio), tendría derecho a que, a efectos puramente penales, es decir, de la aplicación del artículo 305 del CP, su cuota fuera calculada de conformidad con la regulación actual. El mismo razonamiento es válido para quienes resulten beneficiados por la aplicación de la reforma del IRPF que las Cortes acaban de aprobar.

Esta es la tesis que hemos defendido, como ya se apuntó antes, en el texto que, como Ponente español tuve el honor de presentar en las Jornadas Luso Hispanoamericanas de Derecho Tributario celebradas el pasado mes de Octubre en Lisboa, aunque en aquel texto la argumentación fuera de carácter más sumario que el que hemos desarrollado en estas Notas. Confiamos haber presentado suficientes razonamientos en apoyo de nuestra tesis en los apartados anteriores de este trabajo.

Queda, por último, la cuestión de la incidencia sobre la aplicación del tipo del artículo 305 de la modificación del plazo de prescripción. Cuestión que presenta características singulares y a la que dedicamos el siguiente apartado.

5. LA MODIFICACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y SU INFLUENCIA SOBRE LOS SUPUESTOS DE DEFRAUDACIONES TRIBUTARIAS COMETIDAS CON ANTERIORIDAD A LA REFORMA.

Como es sabido, una de las principales novedades introducidas por la Ley 1/1998, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha sido la relativa a la modificación del plazo de prescripción tributaria: a partir de 1 de enero de 1999 el derecho de la Ad-

E S T U D I O S

ministración para liquidar la deuda tributaria tendrá un plazo de prescripción cuatrienal, en sustitución del quinquenal que regía con anterioridad a la reforma.

Lo que aquí nos interesa resaltar es que, con esta modificación se va a producir una discordancia entre el período de prescripción tributaria y el de la prescripción de la acción penal para la persecución del delito de defraudación tributaria regulado en el artículo 305 del Código Penal, para el cual el propio Código establece un plazo de prescripción de cinco años.

En realidad, la posibilidad de que la consumación de la prescripción a efectos penales se produjera de manera no coincidente con la de la acción de la Administración para exigir la deuda tributaria podía perfectamente producirse también en el pasado, aún teniendo ambas un plazo de prescripción quinquenal, pues los motivos de interrupción son diversos en un caso y en otro: podía (y puede) darse el caso de que la prescripción tributaria fuese interrumpida por alguno de los motivos contemplados en el artículo 66 de la Ley General Tributaria (es decir, por alguna actuación de la Administración o del propio sujeto pasivo que hagan salir del estado de latencia el derecho o acción en curso de prescripción) sin que sea interrumpido el plazo de prescripción para el ejercicio de la acción penal. Pasados cinco años sin que se hayan producido actuaciones procesales respecto del presunto infractor, la acción penal habrá prescrito, aunque aún siga viva la deuda tributaria cuya falta de pago constituye el núcleo del resultado que integra el tipo del delito de que estamos hablando.

Pero a raíz de la reforma del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria podrá producirse precisamente la circunstancia inversa: que se consume por el transcurso de cuatro años la prescripción tributaria y de esta manera quede extinguida la deuda y, sin embargo, aún no se haya consumado el plazo de cinco años que el Código Penal contempla para la prescripción del delito.

Esta situación de descoordinación entre la prescripción de la deuda y la del delito había sido abordada por la doctrina ya en el pasado, aún cuando bajo la anterior regulación fuera un caso de difícil realización en la práctica. FALCON y TELLA, en la que podemos considerar como monografía de referencia en nuestra doctrina en relación con la institución de la prescripción, se planteó la cuestión, resolviéndola en los siguientes términos: "Cuando ha prescrito la obligación tributaria (por ejemplo por haber transcurrido cinco años desde la finalización del plazo para declarar) pero no ha prescrito el delito (cuya prescripción puede haberse iniciado en un momento posterior), nos encontramos con la paradójica situación de que no es exigible cantidad alguna en concepto de cuota, pero en cambio, con una interpretación literal de las normas sobre la prescripción, cabría todavía la apertura de un proceso penal. En la práctica, continúa diciendo este mismo autor, difícilmente podrá exigirse la responsabilidad criminal derivada del incumplimiento de una obligación tributaria prescrita, pues los efectos de la prescripción de ésta alcanzan a las potestades administrativas de comprobación e investigación, lo que normalmente impedirá el descubrimiento del delito. Pero no se tra-

ta sólo de una cuestión de hecho, sino que, en nuestra opinión, es también defendible en teoría que la responsabilidad derivada del delito se extingue cuando prescribe la obligación tributaria." El fundamento que aduce FALCON para sustentar esta conclusión es el de la configuración de la prescripción de la deuda tributaria como una especie de excusa absolutoria: "El argumento fundamental en apoyo de esta tesis se basa en la equiparación de la prescripción de a obligación tributaria al pago espontáneo fuera de plazo, que, según el art. 61.2 de la LGT, excluye las sanciones exigibles por las infracciones cometidas, y por tanto también la responsabilidad criminal... En este sentido, cabe afirmar que lo mismo que el pago espontáneo, sin requerimiento previo, supone la reparación del perjuicio económico ocasionado por la omisión del ingreso, la prescripción tributaria elimina no sólo la exigibilidad de la obligación, sino también el perjuicio económico producido" (cfr. FALCON y TELLA, "La prescripción en materia tributaria", Madrid, 1992, págs. 269-270).

Por nuestra parte, entendemos que la conclusión que en su momento exponía la doctrina a que acabamos de hacer referencia es la que debe mantenerse en los momentos actuales. Con independencia de que el legislador de 1998 fuera consciente de que, al modificar el plazo de prescripción de la deuda tributaria, estaba incidiendo sobre la aplicación del tipo del artículo 305 del Código Penal, la exigencia de coherencia en la interpretación del conjunto del ordenamiento debe conducir a la conclusión de que carece de objeto el ejercicio de la acción penal por delito fiscal respecto de una deuda que el propio ordenamiento declara como inexistente.

A este respecto deben tenerse en cuenta las determinaciones específicas que asume la institución de la prescripción en el ordenamiento tributario. La prescripción, ordena el artículo 67 de la Ley General Tributaria, se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo. Se trata de un principio de orden público que, como han señalado doctrina y jurisprudencia, conduce incluso a la imposibilidad de admitir la renuncia a la prescripción ganada. Así lo ha acabado reconociendo el Reglamento de Recaudación (RD 1684/1990, de 20 de diciembre), el cual, corrigiendo lo que decía el anterior, de 1968, establece en su artículo 60 que la prescripción se aplicará de oficio, *incluso en los casos en que se haya pagado la deuda*. El mismo precepto ordena en su apartado 3 que anualmente la Dependencia de Recaudación de cada Delegación de Hacienda procederá a declarar la prescripción de todas aquellas deudas prescritas que no hayan sido declaradas individualmente.

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

E S T U D I O S

Hay que tener en cuenta, en cuanto a la valoración de la lesión del bien jurídico en este delito, la institución de la excusa absolutoria por cumplimiento espontáneo, que con anterioridad a la reforma del tipo penal en 1995 se hacía derivar de la integración del tipo penal con el precepto de la Ley General Tributaria correspondiente (antiguo artículo 61.2 y actual art. 61.3). En la actualidad, como se sabe, la excusa absolutoria se ha incorporado expresamente a la redacción del artículo 305 del Código Penal, de manera que queda reforzada la consideración de la recaudación tributaria como bien jurídico protegido en el tipo delictivo de que estamos hablando.

Para acabar de justificar nuestra argumentación debemos añadir que la conclusión opuesta, es decir, la de considerar que, no obstante la declaración de inexistencia de la deudas por transcurso del plazo de prescripción, aún fuera posible ejercer la acción penal por el incumplimiento inicial, puede conducir a resultados absurdos. Pensemos en el supuesto del sujeto que, transcurrido el plazo cuatrienal de prescripción, presentara una declaración complementaria, rectificando la omisión inicial o las incorrecciones o falsedades existentes en la presentada. Mediante este comportamiento el sujeto estaría procediendo a la "regularización de su situación tributaria", y, en consecuencia, quedaría exento de responsabilidad penal, aún cuando el resultado de esa regularización sería la declaración por parte de la Administración de que la deuda es inexistente.

Retornamos finalmente a la cuestión que constituye el núcleo central de estas Notas, la de la aplicación retroactiva, en cuanto norma penal más favorable, de las modificaciones en la legislación tributaria que complementan los tipos penales de delitos contra la Hacienda Pública. Entre estas modificaciones se encuentra la que acabamos de examinar, es decir, la de considerar extinguida la responsabilidad penal en los casos de prescripción de la acción tributaria por transcurso de cuatro años. Esta conclusión es de aplicación no solamente para los casos que se vayan produciendo en el futuro sino también para aquellos registrados en el pasado y aún pendientes de juicio o de cumplimiento de la pena, en los que la acción penal hubiera sido ejercida con posterioridad al mencionado período de cuatro años.



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

E S T U D I O S

**LA SUBCAPITALIZACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES Y SU COMPATIBILIDAD CON LOS
CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN***

José Antonio Sánchez Galiana

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada
Miembro de la AEDAF*

Rosario Pallarés Rodríguez

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada

SUMARIO

- 1. EL PROBLEMA DE LA SUBCAPITALIZACIÓN. ANTECEDENTES NORMATIVOS.**
- 2. LA SUBCAPITALIZACIÓN EN LA LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**
- 3. LA SUBCAPITALIZACIÓN Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.**
- 4. CONCLUSIONES.**
- 5. BIBLIOGRAFÍA.**

E S T U D I O S

1. EL PROBLEMA DE LA SUBCAPITALIZACIÓN. ANTECEDENTES NORMATIVOS.

La problemática en torno a la subcapitalización surge como consecuencia de la diferencia de tratamiento fiscal a que pueden verse sometidas las distintas entidades según la forma en que se financien -a través de fondos propios o a través de financiación ajena o préstamos-. Diferencia de tratamiento fiscal que puede llevar a que la carga impositiva global soportada por un grupo de entidades que operan en diferentes Estados sea, por el modo en que se estén financiando, distinta; es decir, superior o inferior.

Los socios que participan en el capital social de una entidad ostentan el derecho a participar en el beneficio de la sociedad. La forma de remunerar a estos socios se realiza a través de la distribución de dividendos, que pueden soportar doble imposición económica intersocietaria cuando el perceptor sea otra sociedad. En cambio, en la financiación ajena mediante préstamos, el prestamista tiene derecho a una retribución fija, el interés, que es independiente de los resultados de la sociedad prestataria, y a recuperar el capital prestado en el plazo acordado.

Cuando el Estado de residencia de la sociedad que financia a otra, ya sea a través de fondos propios como a través de fondos ajenos, tenga establecido el Impuesto sobre Sociedades en el que no se adoptan medidas para evitar la doble imposición económica de los dividendos que procedan de otros Estados, lógicamente la carga fiscal conjunta que soportaría un grupo de sociedades variará, sustancialmente, en función de cómo se financien las sociedades integrantes del mencionado grupo.

No obstante, si el Estado de residencia de la sociedad que financia, en su regulación del Impuesto sobre Sociedades, hubiera adoptado las medidas necesarias para evitar la doble imposición económica de los dividendos, podría interesar, desde un punto de vista fiscal, en cambio, la financiación de las sociedades a través de préstamos, cuando la sociedad prestamista tuviera acumuladas pérdidas o créditos fiscales pendientes de compensar y los intereses percibidos absorbieran dichas pérdidas de tal manera que el resultado fuera nulo, ni positivo ni negativo.

La financiación ajena resulta, en numerosas ocasiones, más ventajosa para las sociedades vinculadas que si se financiaran a través de recursos propios. Los intereses que remuneran al prestamista no soportan doble imposición económica y constituyen un gasto de explotación deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad prestataria. Además, estos intereses en sede de tributación internacional están sujetos, generalmente, a tipos de gravamen inferiores a los que gravan los dividendos. Por ello, en sede internacional, es donde puede obtenerse una ventaja fiscal mayor en el supuesto de una financiación ajena. Ventaja fiscal que puede resultar importante cuando la sociedad prestamista resida en un Estado de baja tributación o goce de un estatuto privilegiado.

Una financiación excesiva o «anormal» mediante préstamos entre una entidad residente con otra entidad o con personas no residentes y vinculadas, se acepta con rece-

lo por parte de las Administraciones fiscales de los distintos países. Y el hecho de que el otro Estado elimine o no la doble imposición económica de los dividendos resulta irrelevante, a estos efectos, porque cada Estado quiere cobrar los impuestos sobre los beneficios que considera que se han obtenido en su territorio, con independencia de cómo se les grave a los accionistas extranjeros en los Estados de residencia. La subcapitalización, así, se conecta con el principio internacional de distribución internacional del poder tributario entre los Estados -principio de plena concurrencia entre partes independientes-, por el que cada Estado tiene derecho a gravar los beneficios que los contribuyentes hubieran obtenido en su país de haber sido personas independientes en situación de plena concurrencia en el mercado.

El fenómeno de la subcapitalización va a operar en el marco de sociedades vinculadas -matriz y filial, una residente y otra no residente- con una financiación ajena excesiva, de tal manera que esa operación de endeudamiento constituya una aportación encubierta de capital de la matriz a la filial, y cuyo objetivo fundamental va a ser el de reducir la base imponible de la filial. El endeudamiento se va a considerar excesivo cuando la proporción entre el volumen de recursos propios y ajenos procedentes directa o indirectamente de sociedades del grupo supera aquella proporción que podría considerarse normal en situaciones de libre concurrencia.

Para contrarrestar la pérdida de ingresos tributarios por la vía del endeudamiento excesivo, los ordenamientos tributarios introducen la regla de la subcapitalización. Esta puede responder o bien a métodos objetivos o bien a métodos subjetivos. Entre los subjetivos se encuentra el análisis de todas las circunstancias presentes en el caso concreto para determinar si en condiciones de libre concurrencia en el mercado, la sociedad prestataria habría sido capaz de obtener los préstamos representativos del nivel de endeudamiento existente con una entidad independiente. Bélgica e Italia son dos Estados que han optado por utilizar el método subjetivo en la regulación de la subcapitalización. Y entre los objetivos ha de incluirse el sistema de ratio o coeficiente fijo de recursos ajenos/propios por encima del cual el préstamo tendría el tratamiento de aportación a capital. EE.UU., Francia, Japón y Canadá han utilizado el método objetivo. Australia y Suiza, que han escogido también el método objetivo, fijan distintos ratios dependiendo del sector económico de que se trate.

La aplicación de las normas nacionales antisubcapitalización no han de incrementar los beneficios de la empresa nacional más allá del beneficio en situación de plena concurrencia. Y las consecuencias de aplicar estas normas afectan a las dos partes del préstamo, tratando de anular la pérdida recaudatoria inicialmente originada, y dándole a la operación el tratamiento fiscal correspondiente a su verdadera naturaleza: los intereses pagados en exceso tendrán la consideración tributaria de dividendos. Así, la sociedad pagadora de estos dividendos no los podrá deducir de su base imponible, y la sociedad perceptora de los mismos se verá sujeta en la fuente por obligación real al tipo de gravamen aplicable a dichos dividendos.

E S T U D I O S

Para que un Estado pueda llevar a cabo una regulación de la subcapitalización coherente con el principio internacional de libre concurrencia, al que ya hemos hecho referencia más arriba, tendrá que regularla, o bien mediante métodos subjetivos, o bien mediante el método objetivo pero en el que se permita que los sujetos puedan probar, por cualquier medio válido en derecho, que un coeficiente superior no conlleva que se vulnere el principio de libre concurrencia.

En España la problemática surgida en torno a la subcapitalización es tenida en cuenta a partir de la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley 18/1991, cuya disposición adicional quinta añade un nuevo apartado al artículo 16 de la LIS, Ley 61/1978, en los siguientes términos: «9. Cuando el endeudamiento directo o indirecto de una sociedad con otra persona o entidad no residente y relacionada con ella en el sentido de los apartados 4 y 5 de este artículo, exceda del resultado de aplicar el coeficiente que se determine reglamentariamente a la cifra de capital fiscal, los intereses satisfechos que correspondan al exceso tendrán la consideración fiscal de dividendos». El RD 1841/1991, Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, fija el coeficiente en 2 y además excluye de la subcapitalización, sin base legal para ello, a las entidades que, por norma legal o reglamentaria, deban mantener un determinado volumen de recursos propios en relación con las inversiones realizadas y los riesgos asumidos (Disposición Adicional 2ª del RD 1841/1991). En este sentido, España opta por introducir la regla de la subcapitalización en base al método objetivo, ya que fija el coeficiente 2 recursos ajenos/propios. Legalmente no se contempla ninguna corrección ni exclusión de este método objetivo; pero el Reglamento sí que permite la no aplicación del coeficiente atendiendo a circunstancias concretas de las sociedades intervinientes. Ahora bien, este aspecto no se halla amparado en norma legal alguna. La entrada en vigor de esta norma de subcapitalización es para períodos impositivos iniciados con posterioridad a 31 de diciembre de 1991 (Disposición Final 2ª.4. de la Ley 18/1991).

La subcapitalización, en base a esta normativa, se aplica cuando la sociedad residente en España se endeude, directa o indirectamente, con una persona o entidad no residente vinculada en el sentido de los apartados 4 y 5 del artículo 16 de la Ley 61/1978, -el prestamista no residente es socio o consejero de la sociedad; el prestamista es socio o consejero de otra sociedad del mismo grupo; el prestamista es cónyuge, descendiente o ascendiente de los socios o consejeros; la sociedad residente en España y la sociedad prestamista no residente tienen socios o cónyuges, ascendientes o hermanos de éstos que poseen al menos el 25 por 100 del capital de ambas, o estas personas pueden ejercer en ambas funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión; la sociedad residente en España y la sociedad prestamista no residente participan directa o indirectamente, al menos en el 25 por 100, en el capital social de otra cuando sin mediar esta circunstancia, una sociedad ejerza en otra funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión; y aquellas sociedades que pertenezcan a un grupo de sociedades en los términos definidos por la legislación mercantil-; y cuando además los capitales ajenos superen el doble de los capitales propios.

2. LA SUBCAPITALIZACIÓN EN LA LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Actualmente la regla sobre subcapitalización se recoge en el artículo 20 de la LIS. Literalmente este precepto señala:

«1. Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

2. Para la aplicación de lo establecido en el apartado anterior, tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo.

Se entenderá por capital fiscal el importe de los fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio.

3. Cuando medie un convenio para evitar la doble imposición y a condición de reciprocidad, los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria, en los términos del artículo 16.6 de esta Ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1. La propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas».

A. Presupuestos de aplicación de la regla de la subcapitalización.

A.1. Vinculación.

En primer lugar, este artículo 20 exige para la aplicación de la regla de la subcapitalización la relación de vinculación entre una entidad y otra entidad, o entre una entidad con una persona física. Por tanto, en este aspecto es preciso remitirse al artículo 16 de la LIS, precepto que regula dichos supuestos de vinculación. En concreto, el apartado 2 de este artículo 16 es el que enumera la relación de personas o entidades vinculadas.

Así, las relaciones de vinculación se darían en los siguientes supuestos:

1. Una sociedad y sus socios, consejeros o administradores.
2. Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.
3. Dos sociedades que formen parte de un mismo grupo, de acuerdo en el artículo 42 del Código de Comercio.

E S T U D I O S

4. Una sociedad y los socios o los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan a un mismo grupo de sociedades, conforme al artículo 42 del Código de Comercio.

5. Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan a un mismo grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio.

6. Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social.

7. Una sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero, y viceversa.

8. Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

9. Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

Cuando la vinculación se refiera a la relación sociedad-socio, la participación habrá de ser igual o superior al 5 por 100 o al 1 por 100 si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

A.2. Residencia en territorio español y no residencia en territorio español.

Además de la relación de vinculación se precisa para la aplicación del artículo 20 de la LIS que una entidad tenga el carácter de residente en territorio español y la otra no. Una sociedad se considera que tiene su residencia en territorio español si se ha constituido conforme a las leyes españolas, o si tiene su domicilio social en territorio español o si tiene la sede de dirección efectiva en territorio español (art. 8.3. de la LIS). Ante esta flexibilidad de la normativa española para alcanzar la condición de sociedad residente en territorio español no sería extraño ni infrecuente que nos encontremos ante supuestos de doble residencia, que deberán solventarse mediante las normas de resolución de conflictos de residencia de los convenios de doble imposición, si procede, y si no, mediante la aplicación de los criterios recogidos a este respecto en el Convenio Modelo de la OCDE.

A.3. Endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto.

El endeudamiento, ya sea directo o indirecto, que ha de tenerse en cuenta, a estos efectos, es el que pueda originarse por cualquier tipo de contrato, a excepción de las operaciones comerciales que no encubran una financiación. Se incluyen, por tanto, las operaciones financieras -como préstamos, créditos participativos, deuda subordinada y obligaciones convertibles- y las operaciones de tipo comercial en las que el período de cobro sea sustancialmente mayor al normal del mercado.

José Antonio Sánchez Galimera - Rosario Pallares Rodríguez

Además, el endeudamiento ha de computarse por su importe neto; es decir, se compensan los préstamos con los créditos entre entidades vinculadas. Y, por otro lado, remunerado, por lo que los préstamos sin interés no tienen ninguna relevancia en el fenómeno de la subcapitalización. No obstante, se habrá de tener en cuenta la opinión de la DGT, manifestada en la Resolución de 9 de septiembre de 1996, que, a estos efectos, ha señalado: «De los términos empleados por la entidad consultante parece deducirse que las dos sociedades, prestataria y prestamista, incurren en alguno de los supuestos de vinculación descritos, por lo que se plantean las consecuencias de pactar entres ambas una cesión de capitales propios no remunerada.

El artículo 16.1. de la LIS previene que la Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas y entidades vinculadas siempre que la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas y entidades, una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación».

En el endeudamiento indirecto habrá de tenerse en cuenta aquellos supuestos en los que medie interposición de personas independientes, como los préstamos back to back, pero no los meramente garantizados por la sociedad matriz extranjera. No obstante, la DGT, en la Resolución de 23 de noviembre de 1993, mantiene una opinión distinta, aunque dicha opinión la manifestó bajo la vigencia de la anterior normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, la DGT en esta Resolución afirmó: «La entidad consultante es una sociedad anónima luxemburguesa que tiene intención de adquirir la entidad española «Media Control, SA». A tal efecto, la entidad consultante constituirá una sociedad anónima española de la que será su único accionista. La sociedad constituida suscribirá un préstamo a largo plazo con diversas entidades bancarias españolas, estando el reembolso del mismo garantizado por la entidad consultante. (...).

En el caso de la consulta, hay que entender que la entidad española que paga los intereses a las determinadas instituciones bancarias españolas está indirectamente endeudada con la entidad consultante no residente, ya que es ésta la que en su condición de garante del reembolso sufre en última instancia los riesgos derivados del préstamo recibido por la primera».

Y a este respecto, la DGT cambia de opinión en la Resolución de 24 de marzo de 1998, y ya bajo la vigencia de la Ley 43/1995, aclarando que la regla de la subcapitalización se aplica también a los supuestos de endeudamiento indirecto. Este carácter «indirecto», con criterio muy discutible, ha de predicarse de la relación existente entre el prestatario y la persona que haya asumido, de alguna forma, el riesgo de la operación, y ello aunque el prestamista no sea residente.

Sin embargo, a juicio de la DGT, en la mayoría de los casos habrá que acudir a un expediente de fraude de ley para aplicar este artículo 20. Y si se atiende a la relación

E S T U D I O S

del prestatario con quien asume el riesgo (avalista, por ejemplo), y no con el prestamista, las cantidades tratadas como dividendos, en lugar de intereses, habrán de ser en todo caso las correspondientes al coste del aval, manteniendo su calificación a efectos tributarios los intereses del préstamo propiamente dichos.

También en esta Resolución de la DGT se aclara lo que ha de entenderse por «endeudamiento neto remunerado»; que incluirá el saldo de crédito y débitos recíprocos que devenguen intereses, entendiéndose comprendidos entre los mismos los que pudieran ser consecuencia de relaciones de endeudamiento indirectas.

A.4. Coeficiente 3.

Por último, para la aplicación de la norma sobre subcapitalización se requiere que el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, supere el ratio 3 a la cifra del capital fiscal.

Y a estos efectos, tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal han de considerarse en su estado medio a lo largo del período impositivo.

El capital fiscal lo constituyen los fondos propios de la entidad, a excepción del resultado del propio ejercicio. Esta normativa no indica más en relación con dicho capital fiscal porque sigue la tónica general del Impuesto, en el sentido de no dar ninguna definición que se encuentre en la normativa mercantil (art. 10.3. de la LIS). No obstante, la utilización del capital fiscal para determinar el ratio de endeudamiento no parece del todo correcta porque en ella no se tienen en cuenta las plusvalías latentes.

Teniendo en cuenta el PGC (RD 1643/1990), los fondos propios de una entidad lo constituyen el capital social (grupo 10 del PGC); las reservas -prima de emisión de acciones, reservas de revalorización, reserva legal, reservas especiales, reservas para acciones de la sociedad dominante, reservas para acciones propias, reservas estatutarias, reservas voluntarias y reserva por capital amortizado- (grupo 11 del PGC); y los resultados pendientes de aplicación -remanente, resultados negativos de ejercicios anteriores, aportaciones de socios para compensación de pérdidas y ganancias- (grupo 12 del PGC). De esta relación, y sólo a los efectos de la subcapitalización, el artículo 20 de la LIS indica que no ha de tenerse en cuenta el resultado del propio ejercicio, que según la normativa mercantil sí formaría parte de los fondos propios de la entidad.

En cambio, la normativa anterior del Impuesto sobre Sociedades, Ley 61/1978 y RD 2631/1982, sí que recogían lo que había de entenderse por capital fiscal (artículo 17 de la LIS y artículo 164 del RIS). Así el artículo 17 de la anterior LIS establecía que el capital fiscal habría de determinarse por la diferencia entre el importe del activo y el de las obligaciones para con terceros, minorada, en su caso, por el saldo deudor de la cuenta de pérdidas y ganancias. Y el artículo 164 del anterior Reglamento, a su vez, especificaba que el capital fiscal lo constituyen los capitales propios, que son: con signo positivo, el capital social escriturado, las aportaciones al patrimonio social, la prima de emisión de acciones, las

reservas constituidas con cargo a resultados, las cuentas de actualización a partir del día siguiente a aquél en que surtan efecto, las plusvalías contabilizadas por revalorizaciones, las provisiones, los remanentes de ejercicios anteriores y los beneficios del ejercicio minorados en el importe aplicado a conceptos representativos de obligaciones para con terceros; y con signo negativo, las pérdidas de ejercicios anteriores, las del propio ejercicio y las acciones y participaciones sociales en la parte pendiente de desembolso. El apartado 4 de este artículo 164 del anterior RIS, contenía además algunas exclusiones del capital fiscal: amortizaciones y provisiones admitidas o requeridas fiscalmente y que se encontraran debidamente contabilizadas; el fondo de reversión y los fondos de obras sociales de las Cajas de Ahorro y de Educación y Obras Sociales de las entidades cooperativas.

B. Efecto de la aplicación de la norma sobre subcapitalización

Cuando se den todos y cada uno de los supuestos de aplicación de la norma sobre subcapitalización, la consecuencia tributaria que se produce es que los intereses que superan el coeficiente 3 tendrán la consideración y el tratamiento fiscal de dividendos. De este modo, no podrán ser deducidos en la base imponible de la prestataria por lo que se producirá un incremento de su beneficio imponible y, también, serán tratados como dividendos a los efectos de la obligación real de contribuir del prestamista.

Desde el punto de vista del perceptor de los dividendos, y atendiendo a que opere en España o no a través de establecimiento permanente, las implicaciones fiscales podrían resumirse del siguiente modo:

1. Entidad no residente con establecimiento permanente en España. Los intereses integrarán la base imponible del establecimiento permanente cuando estuvieran afectados a su actividad al haber sido éste el que materialmente realizara el préstamo. En este caso, estas rentas soportarán una tributación similar a la de un residente al someterse a imposición a un tipo de gravamen del 35 por 100 y gozar de similares deducciones. Pero la carga tributaria puede verse incrementada en el supuesto de transferencia al extranjero del beneficio, ya que, en este caso, se ha de soportar una imposición complementaria del 25 por 100, que únicamente se excluye cuando la transferencia al extranjero se realizara en favor de una entidad con residencia fiscal en algún Estado miembro de la Unión Europea (art. 51 de la LIS).

2. Entidad no residente sin establecimiento permanente en España. Los dividendos que perciba la entidad no residente habrán de soportar una retención en la fuente al tipo de gravamen general del 25 por 100.

Los intereses a tener en cuenta para su recalificación como dividendos, por lo que respecta al fenómeno de la subcapitalización, son los intereses «devengados». Con anterioridad, el artículo 16.9. de la Ley 61/1978 recogía los intereses «satisfechos», por lo que los intereses devengados pero aún no satisfechos o pagados no se tenían en cuenta a la hora de calcular el ratio de endeudamiento.

E S T U D I O S

3. LA SUBCAPITALIZACIÓN Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Las normas contenidas en el artículo 20, 1 y 2 de la LIS, que establecen el método de un «ratio» genérico de recursos ajenos/proprios, con la finalidad de solucionar el problema de la subcapitalización, pueden resultar incompatibles con la aplicación de convenios para evitar la doble imposición suscritos por nuestro país. Estos convenios, en la medida en que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, y según dispone el artículo 3 de la LIS habrían de prevalecer sobre la aplicación de la propia Ley.

Precisamente, para evitar los posibles obstáculos que puedan surgir en relación a la compatibilidad de estos convenios con las normas sobre subcapitalización, se ha introducido, con carácter de salvaguarda, el apartado 3 del artículo 20, en el que literalmente se dispone que «cuando medie un convenio para evitar la doble imposición y a condición de reciprocidad, los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria, en los términos del artículo 16.6. de esta Ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1. La propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas».

La anterior regulación de la subcapitalización, contenida en el apartado 9 del artículo 16 de la Ley 61/1978, no aludía en absoluto al tema de los convenios para evitar la doble imposición.

El problema que plantean los convenios suscritos por nuestro país para evitar la doble imposición reside en que la gran mayoría de los mismos van a constituir en gran medida una copia del «Convenio Modelo» de la OCDE para evitar la doble imposición de 1977, cuya compatibilidad con las normas de subcapitalización, en general, fue analizada detenidamente en un informe elaborado por el Comité Fiscal de la OCDE publicado en 1987 -informe titulado «Thin capitalization»-, cuyas conclusiones han sido incorporadas a la nueva versión del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992, a través de comentarios detallados de su articulado. Dicho informe va a poner claramente de manifiesto las condiciones o requisitos que se estiman necesarios para que la aplicación de normas internas que tratan de evitar la subcapitalización resulten compatibles con el Convenio Modelo, y en consecuencia con todos aquellos convenios de doble imposición que vengán a ser, en lo esencial, idénticos al mismo.

La introducción en la Ley 43/1995, del precepto contenido en su artículo 20.3. va a perseguir, sin lugar a dudas, el objetivo de compatibilizar la normativa española sobre subcapitalización con los principios recogidos en el Convenio Modelo de la OCDE, y en especial, el principio de no discriminación, para salvaguardar así la plena efectividad de dicha normativa, en relación a las entidades o personas residentes en países con los que se haya suscrito un convenio de doble imposición, con las que mantengan un endeudamiento entidades vinculadas residentes en territorio español.

Los principales artículos del Convenio Modelo de 1977 que plantean dudas acerca de su compatibilidad o no con las normas de subcapitalización serían: el artículo 9, que regula las relaciones entre «empresas asociadas»; los artículos 10 y 11, que se refieren al tratamiento fiscal de «dividendos» e «intereses»; el artículo 23, relativo a los métodos para evitar la doble imposición; y el artículo 24, que establece, entre otras medidas, una cláusula genérica sobre el principio de no discriminación.

El artículo 9 del Convenio Modelo OCDE, que regula las relaciones entre empresas vinculadas, establece el principio de plena competencia para determinar los beneficios imponibles de estas empresas, o lo que es igual, deberán, en todo caso, someterse a tributación aquellos beneficios que habrían obtenido estas empresas si no hubiese existido la vinculación o en situación de independencia (*arm's length principle*). Este principio debería ser respetado por las normas antisubcapitalización, de modo que se lleguen a realizar los ajustes necesarios para que el beneficio de la entidad pagadora de los «intereses» sometido a tributación no sea menor que el que hubiere correspondido gravar si el préstamo lo hubiese realizado una persona o entidad no vinculada a la misma.

Según el Informe del Comité Fiscal de la OCDE sobre este artículo 9, las normas «antisubcapitalización» no lo vulnerarían, en principio, ya que podría perfectamente cuestionarse tanto si los tipos de interés de un préstamo entre entidades vinculadas son tipos de interés de mercado, como si el «ratio» recursos ajenos/proprios es el que se podría haber obtenido en una situación de independencia. Los ajustes para conseguir el tratamiento similar al derivado de esta situación de independencia, en caso de subcapitalización, serían permitidos siempre que la tributación resultante no sea superior a la derivada de esta situación -situación en la que, y como ejemplo, se hubiera acudido al crédito bancario o de sociedades o personas no vinculadas-.

Y es más, el informe se refiere a los posibles métodos que se podrían seguir, por parte de los Estados, para aplicar normas «antisubcapitalización» en respeto al artículo 9 del Convenio Modelo. Estos métodos consistirían bien en analizar cada supuesto concreto para determinar si la sociedad prestataria habría sido capaz de obtener en las mismas condiciones el préstamo de una entidad independiente -método subjetivo que conduciría en definitiva a plantearse si una entidad o persona no vinculada habría prestado un capital para recibir intereses en una proporción tan elevada o bien habría exigido en este caso una participación en los beneficios de la entidad prestataria, en lugar del abono de intereses-, o bien en establecer un «ratio» fijo de recursos ajenos/proprios, que determinará el endeudamiento cuyo exceso dejará de tener la consideración de préstamo que origina intereses para ser tratado como aportación generadora de dividendos -método objetivo-. Tanto uno como otro método serían admisibles o compatibles con el artículo 9 del Convenio Modelo, si bien el segundo va a exigir, para su validez, que «se deje a la Sociedad implicada la opción de demostrar que el «ratio» de recursos ajenos/proprios es de mercado (quizás, por ejemplo, demostrando que se corresponde con el «ratio» que es habitual en compañías independientes en el mismo tipo de negocios

E S T U D I O S

en el país)...». Es decir, el método del «ratio» o coeficiente fijo sería válido siempre que se admitiese la prueba en contrario, en el sentido de que existe una situación de independencia en el acceso al préstamo, a pesar de superarse el «ratio» legal establecido. De no admitirse esta prueba en contrario, por parte de la Sociedad vinculada que ha obtenido el préstamo, la norma antisubcapitalización sería contraria al artículo 9 del Convenio Modelo.

Por otra parte, los comentarios a los artículos incorporados a la nueva versión del Convenio Modelo de 1992 van a recoger las conclusiones del Comité Fiscal de la OCDE, expresando con rotundidad que «la aplicación de las reglas destinadas a combatir la subcapitalización no deberían normalmente producir el efecto de incrementar los beneficios fiscales de la empresa nacional hasta una cuantía superior al beneficio en situación de independencia y este principio debería observarse en la aplicación de los convenios en vigor».

Si bien en la normativa española anterior a la Ley 43/1995, se admitía, como anteriormente se ha indicado, la no aplicación de la regla sobre subcapitalización, y más en concreto del «ratio» establecido -entonces un 2- a las entidades que «por norma legal o reglamentaria deban tener un determinado volumen de recursos propios en relación a las inversiones realizadas y los riesgos asumidos», dicha excepción era, sin lugar a dudas, muy limitada, no permitiéndose, en modo alguno, que cualquier entidad, con independencia de su volumen de recursos propios en relación a sus inversiones o endeudamiento, pudiese demostrar que hubiese podido obtener la misma financiación obtenida de la entidad o persona vinculada, de una entidad o persona no vinculada.

Y en la vigente regulación -artículo 20.3. de la LIS-, a que posteriormente aludiremos, se va a permitir la aplicación de un coeficiente o «ratio» distinto al establecido -ahora un 3-, pero ante la concurrencia de una serie de requisitos o condiciones que se alejan, ciertamente, de lo que sería una mera prueba de que, a pesar de haberse superado el «ratio» legal, el préstamo se ha obtenido en una situación de independencia, por lo que los intereses del mismo deberían mantener el tratamiento fiscal que legalmente les corresponde. La compatibilidad de la actual normativa con el artículo 9 del Convenio Modelo sería, pues, y posteriormente insistiremos en ello, más que discutible.

Los artículos 10 y 11 del Convenio Modelo van a contener sendas definiciones de «dividendos» e «intereses» a efectos del Convenio, definiciones que, según ha entendido el Comité Fiscal de la OCDE, no impedirían la aplicación de normas antisubcapitalización cuando el acreedor del préstamo, en nuestro caso la entidad o persona vinculada no residente, comparta efectivamente los riesgos de negocio del deudor. Se va a permitir, pues, recalificar los intereses como dividendos, sin que para ello sea óbice la definición de estos conceptos. De hecho, en la definición que de dividendos ofrece el artículo 10 se incluyen las rentas provenientes de «otros derechos a excepción de los créditos, así como las rentas de otras participaciones sociales sometidas al mismo régimen fiscal que las rentas de acciones por la legislación del Estado de la residencia de la

José Antonio Sánchez Galicena - Rosario Pallarés Rodríguez

sociedad distribuidora», y precisamente en la definición de interés del artículo 11 se incluyen «los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza con o sin cláusulas de participación en los beneficios del deudor ...».

No obstante, y como hemos avanzado, el Comité Fiscal estimó que en determinados casos sería adecuado considerar como dividendo un pago que haya sido tratado como tal de acuerdo con las normas antisubcapitalización. Y en los comentarios incorporados a la nueva versión del Convenio Modelo de 1992 se va a expresar que el artículo 10 «no sólo trata de los dividendos sino también del interés de los préstamos en la medida en que el prestamista comparta efectivamente los riesgos de la sociedad, es decir, cuando la devolución dependa en gran medida del éxito o fracaso de la empresa», añadiendo que «en consecuencia, los artículos 10 y 11 no impiden el tratamiento de este tipo de interés como dividendo con arreglo a las normas nacionales sobre subcapitalización aplicadas en el país del prestatario. La cuestión de si el aportante del préstamo comparte los riesgos de la empresa debe determinarse en cada caso individual en vista de todas las circunstancias».

El problema que plantean, pues, estos artículos respecto a la normativa española va a estar en que la interpretación de los mismos, en relación con el artículo 9, parece conducir más bien a la aplicación de un método subjetivo para delimitar el tratamiento fiscal de «intereses/dividendos», que atendería a las circunstancias de cada caso concreto, que a su vez determinarían si existe o no un riesgo empresarial, y no ya el método objetivo del coeficiente o «ratio» que, en el caso de nuestra legislación, ni siquiera admite abiertamente la prueba en contrario. Además, en diversos apartados del informe del Comité Fiscal se van a proponer otras soluciones al problema de la subcapitalización como la no deducibilidad de todos los intereses, aun manteniendo su calificación, en la medida en que su pago no se considere un gasto necesario; y en otro momento - apartado 61 del informe- se va a permitir el ajuste en el importe del interés para adecuarlo al principio «arm's length», pero no recalificarlo como dividendo, con lo que parece contradecir lo dispuesto en el artículo 9 del Convenio Modelo. En cualquier caso, la solución adoptada en la vigente normativa española no es, evidentemente, la que mejor se adapta a lo dispuesto en los artículos 10 y 11 del Convenio Modelo, en sus dos versiones de 1977 y 1992, teniendo en cuenta el informe del Comité Fiscal de 1987 y las interpretaciones incorporadas a la versión de 1992.

El artículo 23 del Convenio Modelo establece los métodos para evitar la doble imposición, y en particular, afectaría a la doble imposición originada bien cuando se reparten dividendos bien cuando se pagan intereses que, por aplicación de las normas antisubcapitalización se traten fiscalmente como dividendos en el país de origen. El problema se va a plantear en relación con el tratamiento fiscal que el país del prestamista otorgue a los «intereses» que, en el país del prestatario han sido considerados como «dividendos», y en particular si existe o no vinculación, por parte del país del prestamista, a la calificación dada en el país de origen, para seguidamente, aplicar el método oportuno que evite la doble imposición.

E S T U D I O S

El informe del Comité Fiscal de la OCDE va a establecer que en el caso de que el convenio de doble imposición incluya en su artículo 23 una referencia expresa a «los ingresos definidos como dividendos en el artículo 10» o a «las rentas sometidas al régimen del artículo 10», el Estado de residencia del perceptor estaría obligado a aceptar la calificación de dividendos realizada por el Estado de la fuente, aplicando consecuentemente los métodos para evitar la doble imposición que aplicaría si hubiera sido un dividendo. Si, por el contrario, no se hubiese hecho en el convenio suscrito, ninguna referencia al artículo 10, el Estado de residencia del perceptor no estaría, en principio, obligado a aceptar la calificación del Estado de la fuente, pudiendo producirse supuestos de doble imposición. No obstante, y a pesar de esta «no obligación», se deberían aplicar los métodos para evitar la doble imposición, permitiendo la calificación de dividendos, en tres supuestos: cuando el Estado de la fuente haya tratado el «interés» como «dividendo» en virtud del artículo 9 del Convenio, por lo que el ajuste vendría ya más bien determinado por el propio artículo 9; cuando el Estado de la residencia tenga normas análogas en materia de subcapitalización que hubiesen permitido, por tanto, un trato recíproco en una situación idéntica; y en cualquier otro supuesto en que el Estado de la residencia considerase adecuado el tratar el interés como dividendo.

En definitiva, si bien en principio se prevé una recomendación amplia, con la finalidad de evitar la doble imposición, que haría compatible la normativa española sobre subcapitalización con el artículo 23 del Convenio, la alusión al supuesto concreto de la aplicación del artículo 9, haría reconducir, en un sentido más estricto, dicha compatibilidad al respeto de dicho artículo, con lo que se plantearían de nuevo las dudas acerca de la idoneidad o no de la vigente regulación española en esta materia.

Finalmente, el artículo 24 del Convenio Modelo va a establecer el principio general de no discriminación, disponiendo que «los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que están o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones». Y más en concreto en su párrafo 5 -párrafo 4 en la versión de 1992- se va a establecer que «a menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante son deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado». Por tanto, la norma antisubcapitalización sería contraria a este artículo si niega la deducción de intereses, aplicándose tan sólo cuando el acreedor es no residente, a no ser que este tratamiento derive de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 9 y 11.

El Comité Fiscal de la OCDE manifestó de forma muy clara, con la única reserva de Francia, en relación a este artículo 24.5. del Convenio Modelo, que «los términos de esta disposición no impiden al país del deudor asimilar los intereses a dividendos por aplicación de las reglas sobre subcapitalización que sean compatibles con el artículo 9.1. o el

artículo 11.6. Sin embargo, si esta asimilación resulta de reglas que no son compatibles con dichos artículos y que se aplican sólo a prestamistas no residentes (y no a prestamistas residentes) la asimilación está prohibida por el artículo 24.5.». Y esta argumentación se incorpora a los comentarios incluidos en la versión del Convenio Modelo de 1992.

Así pues, si la norma antisubcapitalización española tan sólo se aplica cuando los acreedores son personas no residentes vinculadas con el deudor, y además, si esta norma utiliza el «ratio» fijo de endeudamiento sin permitir la prueba en contrario, lo que no sería acorde, en principio, con el artículo 9 del Convenio Modelo, la incompatibilidad de nuestra normativa con el artículo 24 resulta evidente.

A pesar de que, según un primer análisis de algunos artículos que integran el Convenio Modelo al que se ajustan la gran mayoría de los convenios de doble imposición suscritos por España, habría que excluir la aplicación del artículo 20 de la LIS cuando el prestamista sea residente en un país con convenio, por vulneración de dichos artículos, y en particular el 9 y 24 -por supuesto en el caso de que efectivamente hayan sido incorporados en su tenor literal a los convenios suscritos-, resultará conveniente examinar con mayor detenimiento el párrafo 3 del artículo 20, que precisamente trata de evitar la incompatibilidad que hemos puesto de manifiesto.

El artículo 20.3. de la LIS va a tratar de atenuar la aplicación del método objetivo del «ratio» recursos ajenos/proprios, fijado en «3» en el apartado 1, en el supuesto en que medie un convenio para evitar la doble imposición, teniendo en cuenta el endeudamiento que hubiese podido obtener el sujeto pasivo en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas, y ello para tratar de compatibilizar la regulación sobre subcapitalización contenida en los apartados 1 y 2, con lo establecido en el Convenio Modelo OCDE, seguido por la gran mayoría de los convenios suscritos por nuestro país.

Pero esta atenuación del principio general, aun teniendo presente el principio «arm's length» -tan sólo se debería someter a imposición el beneficio que las empresas hubieran obtenido en situación de independencia-, no va a seguir los dictados del Comité Fiscal de la OCDE que hubieran conducido, al utilizar el método del «ratio» fijo, a la admisión sin más de la prueba en contrario, sino que va a establecer un procedimiento para la posible aplicación de un coeficiente distinto, que va a suponer a la postre una obstaculización al fin perseguido.

En efecto, el artículo 20.3. exige, para la aplicación de un coeficiente distinto, en el caso de convenios para evitar la doble imposición, la formulación de una propuesta en dicho sentido ante la Administración tributaria -propuesta fundamentada en el principio «arm's length»-, y en todo caso, la aplicación de dicho coeficiente tendría lugar a condición de reciprocidad.

La propuesta en cuestión habrá de regirse por lo dispuesto en el artículo 16.6. de la LIS, según la remisión expresa que hace el artículo 20.3. Así, dicha propuesta deberá

E S T U D I O S

ser sometida a la Administración tributaria con carácter previo a la realización de las operaciones -en este caso, se entiende, antes de concederse el préstamo-, surtiendo efectos su aprobación respecto a las operaciones que se inicien con posterioridad a la misma y que, por supuesto, se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, teniendo validez durante tres períodos impositivos -entendemos que si, en las mismas condiciones, se efectúan nuevos préstamos por parte de la entidad o persona vinculada, no sería preciso formular una nueva propuesta de aplicación de un coeficiente distinto durante este tiempo-. Y en el caso de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta -modificación del «ratio» de endeudamiento-, ésta podría ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas. Una vez transcurrido el plazo de resolución, las propuestas podrán entenderse desestimadas.

El procedimiento para la tramitación y resolución de las propuestas sometidas a la Administración tributaria se regula en los artículos 16 a 28 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, artículos referidos en general, a propuestas para la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, gastos de investigación y desarrollo, de apoyo a la gestión y coeficiente de subcapitalización.

Entre las peculiaridades relativas a las propuestas sobre el coeficiente de subcapitalización, destaca la obligación de presentar, además de la documentación previa exigida en el artículo 18 relativa a la identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones, identificación de las operaciones y descripción sucinta del contenido de la propuesta, la siguiente documentación descrita en el artículo 19.5. del Reglamento: «a) Cuentas anuales de la entidad.

b) Endeudamiento que, en relación al capital fiscal, estima el sujeto pasivo que hubiere podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas y justificación del mismo.

c) Descripción del grupo de sociedades al que pertenece la entidad. A estos efectos, se entenderá por grupo de sociedades el formado por las sociedades entre las cuales se dan las relaciones previstas en el artículo 42 del Código de Comercio.

d) Identificación de las entidades no residentes vinculadas con las que la entidad ha contraído o contrae el endeudamiento.

e) Coeficiente de endeudamiento que se propone y justificación del mismo, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.

f) Justificación del tratamiento de reciprocidad».

Tras el examen de la propuesta, pruebas y alegaciones, a que se refiere el artículo 21, la resolución que ponga fin al procedimiento podrá aprobar la propuesta formulada

por los sujetos pasivos, desestimarla, o aprobar otra propuesta formulada por los sujetos pasivos en el curso del procedimiento. La aprobación de la propuesta relativa al coeficiente de subcapitalización, según dispone el artículo 22.4. del Reglamento, deberá plasmarse en un documento en el que se consignarán el lugar y fecha de su formulación, la identificación de los sujetos pasivos a que se refiere la propuesta, el período de tiempo a que se refiere y las razones o motivos por las que la Administración tributaria aprueba la propuesta. Asimismo, deberá mencionarse expresamente el coeficiente de subcapitalización aplicable.

La resolución dictada no será recurrible ni tampoco el acto presunto desestimatorio, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en su día se dicten (art. 23 del Reglamento).

El efecto esencial de la resolución que aprueba la propuesta en relación al coeficiente de subcapitalización, será que la Administración tributaria y los sujetos pasivos deberán atenerse a lo que resulte de su aplicación (art. 24 del Reglamento). En el caso de revocación de la resolución que aprobó la propuesta en relación al coeficiente de subcapitalización, se deberá aplicar el previsto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto (art. 28.6. del Reglamento), coeficiente que deberá también ser aplicado en el supuesto de desestimación de la modificación formulada por los sujetos pasivos (art. 28.7. del Reglamento).

El procedimiento iniciado por el sujeto pasivo -supuesto normal en el caso de aplicación de un coeficiente distinto al previsto en el artículo 20.1. de la Ley-, deberá finalizarse antes de los seis meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano. Transcurrido este plazo sin haberse producido una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada (art. 28.8. del Reglamento).

La regulación legal y reglamentaria del supuesto relativo a la existencia de convenios para evitar la doble imposición que, como hemos indicado, persigue la finalidad de compatibilizar la aplicación de las normas sobre subcapitalización con el contenido esencial del Convenio Modelo de la OCDE, es a todas luces insuficiente.

Partiendo de la generalidad de la norma que, en principio, no tiene en cuenta las características específicas del sujeto pasivo -no existen «ratios» recursos ajenos/proprios distintos para sectores económicos específicos-, no se prevé la posibilidad de que el coeficiente no se aplique si la entidad puede demostrar que habría sido capaz de obtener la misma financiación de una entidad o persona no vinculada. Por lo que la incompatibilidad con el artículo 9 del Convenio Modelo parece evidente. Además, se podría estar vulnerando el principio de no discriminación establecido en los convenios, si en ellos se plasma el artículo 24 del Convenio Modelo, pues la norma antisubcapitalización tan sólo sería aplicable cuando el prestamista fuese un no residente vinculado, no aplicándose la misma a los residentes vinculados, dejando de respetar al mismo tiempo el artículo 9 anteriormente aludido.

E S T U D I O S

El procedimiento establecido en la LIS y el Reglamento que lo desarrolla para permitir aplicar un coeficiente distinto al establecido con carácter general, en los supuestos de convenios de doble imposición, es absolutamente inadecuado, no pudiendo justificar y menos fundamentar una vulneración de los artículos 9 y 24 del Convenio Modelo cuando, por supuesto, dichos artículos hayan sido trasladados a los convenios en cuestión.

La exigencia de reciprocidad, la presentación de una «propuesta» acompañada de una excesiva documentación, que en ningún caso garantiza su aprobación y que excede de lo que sería una simple prueba de un endeudamiento distinto al admitido, así como la imposibilidad de recurrir una resolución o acto presunto desestimatorios, junto a la posibilidad de que la resolución estimatoria sea revocada, hacen realmente incompatible la normativa española con la que se plasma en el Convenio Modelo.

De todo lo expuesto se va a deducir que la normativa española sobre subcapitalización no se ha engarzado adecuadamente con las normas contenidas en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, por lo que el ámbito de aplicación de la misma puede verse muy reducido. De hecho, no podrá ser aplicada cuando el no residente afectado resida en un país con convenio para evitar la doble imposición y dicho convenio reproduzca fielmente el Convenio Modelo de la OCDE -entre las pocas excepciones estarían los Convenios con el Reino Unido, Estados Unidos o Australia-. Habrá, pues, que estar al contenido de cada convenio, cuya aplicación será en todo caso prevalente respecto a la norma interna, para determinar si la normativa española sobre subcapitalización resultaría o no aplicable a los sujetos pasivos vinculados con personas o entidades no residentes, afectados por el convenio en cuestión. Y ello sin perjuicio de que en los supuestos en que se entienda que no son vulneradas las disposiciones contenidas en el Convenio, y en consecuencia quede clara la compatibilidad con los artículos contenidos en el Convenio Modelo, resulte aplicable el procedimiento establecido en el artículo 20.3. de la LIS, y desarrollado en los artículos 16 a 28 del Reglamento del Impuesto, que podría conducir a la aplicación de un coeficiente distinto al establecido con carácter general en el artículo 20.1.

4. CONCLUSIONES.

Para que pueda aplicarse la regla de la subcapitalización han de darse todas y cada una de las siguientes circunstancias: existencia de vinculación entre una entidad residente en territorio español y la no residente; existencia de endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, entre la sociedad residente y la no residente; y que el endeudamiento medio del ejercicio supere el triple del capital fiscal medio del ejercicio.

Una vez cumplidos esos requisitos, la consecuencia fiscal que se deriva de la aplicación del artículo 20 de la LIS es que el exceso de interés se recalifica como dividendo, tanto para la sociedad residente como para la no residente. Así, para la sociedad residente, este exceso no tiene la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades y para la sociedad no residente tendrá la consideración de dividendo.

La norma de subcapitalización no se aplica a las entidades financieras, en las que, por su objeto social, lógicamente no cabe entender que poseen un endeudamiento excesivo en proporción a su capital fiscal.

La aplicación de las normas sobre subcapitalización contenida en el artículo 20 de la LIS ha de ser compatible con los convenios de doble imposición suscritos por España. Y esta compatibilidad se logrará, según el Informe de la OCDE de 1987 sobre «thin capitalization», de acuerdo con los siguientes criterios:

1. Cabe examinar todas las circunstancias del caso (el ratio de endeudamiento antes de la operación, la proporción que representa el préstamo respecto a las participaciones, el hecho de que el préstamo se destine a cubrir pérdidas importantes, su convertibilidad, el carácter de préstamo participativo y la subordinación o atribución de un rango inferior a otros créditos de la sociedad, entre otros) con objeto de determinar si una persona independiente habría proporcionado capital en forma de préstamo o habría exigido una participación en los beneficios, para en este último caso negar la deducibilidad de los intereses.

2. Alternativamente cabe acudir a un ratio o coeficiente fijo de endeudamiento, por encima del cual el préstamo tiene el tratamiento de aportación, pero en este caso es necesario que se admita la prueba en contrario, pues de nó ser así el sistema resultaría contrario al artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Por otro lado, el párrafo 4 del artículo 24 del Convenio Modelo en su versión de 1992 impone el mismo tratamiento a los pagos efectuados a residentes y a no residentes, habiendo formulado respecto al mismo reserva Francia, con objeto de asegurarse la «posibilidad de aplicar las disposiciones de sus normas internas relativas a la deducción del interés pagado por una sociedad francesa a una matiz extranjera», e igualmente Australia, pero no así España.

La mayoría de los convenios suscritos por España siguen el Convenio Modelo, lo que parece excluir la posibilidad de aplicar el artículo 20 de la LIS cuando el prestamista sea residente de un país con convenio, ya que este artículo utiliza un sistema de coeficientes, sin admitir prueba en contrario, y se aplica sólo a los no residentes, vulnerando en consecuencia tanto el artículo 9 como el 24 del Modelo OCDE.

En un intento de curarse en salud, el párrafo 3 del artículo 20 de la LIS establece que si media un convenio, y a condición de reciprocidad, se podrá someter a la Administración una «propuesta» para la aplicación de un «coeficiente distinto», fundamentada en el «endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado». Ahora bien, aunque se interprete este precepto en un sentido amplio, dudosamente resulta compatible con el artículo 9 del Modelo, en la medida en que se refiere sólo a «propuestas», sin admitir plenamente la prueba en contrario, ya que no se garantiza que la Administración acepte la propuesta cuando la misma esté efectivamente basada en el endeudamiento que se podría obtener en una situación de inde-

E S T U D I O S

pendencia. Y en todo caso, la norma interna, en la medida en que sólo se aplica cuando el prestamista es no residente, vulneraría el artículo 24 del Modelo.

5. BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario (1)», CT, núm. 76, 1995, pp. 13 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Transparencia fiscal internacional, subcapitalización y convenios de doble imposición», Editorial, QF, núm. 16, 1997, pp. 5-7.
- FARRE ESPAÑOL, J. M.: La doble imposición. Modelo OCDE 1992, Einia, Barcelona, 1994.
- GÁLVEZ, J. F.: «Subcapitalización», Revista de Estudios Financieros, núm. 134, 1994.
- GONZÁLEZ POVEDA, V.: «La subcapitalización: un problema nuevo del Impuesto sobre Sociedades», Impuestos, Tomo II, 1992, pp. 82 y ss.
- GUTIÉRREZ DE PABLO, G.: «Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales. Análisis de algunas medidas de prevención», Impuestos, núm. 10, 1995, pp. 3 y ss.
- GUTIÉRREZ SÁNCHEZ, J. M^a, REGIFE LONGEDO, A. y TOMÁS HERNÁNDEZ, P.: «Aspectos internacionales de la evasión y el fraude fiscal», Impuestos, núm. 22, 1993, pp. 3 y ss.
- HERNÁNDEZ, J. y ECHEVARRÍA, F.: «Régimen Fiscal común aplicable a las Sociedades matrices y filiales de Estados miembros de la CEE. Aplicación al Derecho Fiscal Español de la Directiva 90/435/CEE», QF, núm. 9, 1993, pp. 104 y ss.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: «Grupos de sociedades: subcapitalización. Efecto impositivo», Revista de Estudios Financieros, núm. 129, 1993.
- O.C.D.E.: «La Sous-Capitalization», Questions de Fiscalité Internationale, núm. 3, París, 1987.
- O.E.C.D.: Model double taxation convention on income and on capital, París, 1977.
- PALAO TABOADA, C.: «La subcapitalización y los convenios de doble imposición», Revista de Estudios Financieros, núm. 137-138, pp. 77 y ss.
- Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de noviembre de 1993. Préstamos a una sociedad, avalados por la sociedad matriz. Subcapitalización, Aranza-di Fiscal, núm. 30.

Jose Antonio Sánchez Galiana - Rosario Pollarés Rodríguez

- Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de septiembre de 1996. Operaciones vinculadas. Endeudamiento de una entidad española con una entidad no residente. Ajustes para determinar la base imponible. Subcapitalización, Aranzadi Fiscal, núm. 76.
- Resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de marzo de 1998. Aplicación del régimen de subcapitalización en los supuestos de endeudamiento indirecto. QF, núm. 15, 1998, pp. 35-36.
- REY, F. y COLLADO, A.: «Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades: derecho comparado», Impuestos, Tomo I, 1993, pp. 77 y ss.

