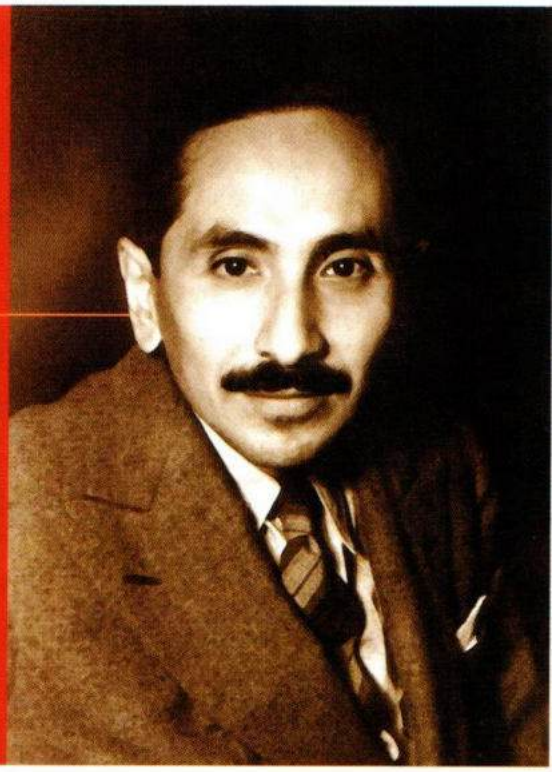
Mario Castillo Freyre
Jorge Luis Collantes González
Ignacio López de Romaña
(coordinadores)

Tributación y Derecho. Liber in Memoriam

JUAN LINO CASTILLO VARGAS



PALESTRA

BIBLIOTECA DEL ESTUDIO MARIO CASTILLO FREYRE

Este Libro de Homenaje al doctor Juan Lino Castillo Vargas (1901-1988) consta de cuatro partes.

La primera, es una semblanza del amigo y del maestro a cargo de los ilustres juristas, ya fallecidos, Ernesto Alayza Grundy y Jorge Del Busto Vargas; y del también ilustre César Fernández Arce.

La segunda parte corresponde a la contribución doctrinal en materia tributaria de Juan Lino Castillo Vargas, un clásico de la bibliografía jurídica peruana.

La tercera parte es el invalorable aporte de la Cátedra española al Derecho Tributario, con doce trabajos de juristas de las más prestigiosas universidades de la Península.

Finalmente, la cuarta parte la constituyen seis ensayos de renombrados tributaristas peruanos sobre las enseñanzas de Juan Lino Castillo Vargas.

MARIO CASTILLO FREYRE
JORGE LUIS COLLANTES GONZÁLEZ
IGNACIO LÓPEZ DE ROMAÑA
(Coordinadores)

TRIBUTACIÓN Y DERECHO

LIBER IN MEMORIAM
JUAN LINO CASTILLO VARGAS

BIBLIOTECA DEL ESTUDIO MARIO CASTILLO FREYRE

Palestra Editores
Lima - 2009

TRIBUTACIÓN Y DERECHO
LIBER IN MEMORIAM JUAN LINO CASTILLO VARGAS
Primera edición, junio del 2009

Coordinadores: Mario Castillo Freyre
Jorge Luis Collantes González
Ignacio López de Romaña

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra sin el consentimiento expreso del Coordinador.

© Copyright : Estudio Mario Castillo Freyre
Av. Arequipa 2327, Lince.
Telfs. (511) 422-6152 / 441-4166
estudio@castillofreyre.com - www.castillofreyre.com

© Copyright 2009 : Palestra Editores S.A.C.
Calle Carlos A. Salaverry 187 - Lima 18 - Perú
Telefax: (511) 7197-626 / 7197-627
palestra@palestraeditores.com / www.palestraeditores.com

Impresión y encuadernación:
Grández Gráficos S.A.C.
Mz. E Lt. 15 Urb. Santa Rosa de Lima - Lima 39 - Perú

Diagramación : José Luis Huarcaya Camargo
Diseño de carátula : Iván Larco

Hecho el depósito legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2009-06906

ISBN: 978-612-4047-00-8

Número de registro del proyecto editorial: 31501220900369

Tiraje: 500 ejemplares

Impreso en el Perú *Printed in Peru*

ÍNDICE GENERAL

Introducción. Juan Lino Castillo Vargas y el Derecho Tributario 1

Prólogo 13

PARTE I: Juan Lino Castillo Vargas, El maestro

Doctor Ernesto Alayza Grundy †
Semblanza del doctor Juan Lino Castillo Vargas 19

Doctor Jorge del Busto Vargas †
La labor del doctor Juan Lino Castillo Vargas en la Superintendencia de Contribuciones (1942-1946) 23

Doctor César Fernández Arce
Comentarios sobre el Libro «Manual de impuestos peruanos de sucesión» 27

PARTE II: Espacio académico y contribución doctrinal de un clásico de la bibliografía jurídico-tributaria peruana

Programa analítico del Curso de Legislación Tributaria dictado en la ex Facultad de Ciencias Económicas y Comerciales de la Pontificia Universidad Católica del Perú por el doctor Juan Lino Castillo Vargas 33

Extractos del libro «Manual de impuestos peruanos de sucesión (1944) del doctor Juan Lino Castillo Vargas. Capítulos correspondientes a la teoría e historia del impuesto a las sucesiones y a la legislación entonces vigente al respecto 59

Autonomía del Derecho Tributario (1954) 73

La interpretación de las leyes tributarias (1962) 81

Elusión fiscal y evasión fiscal (1964) 95

Evolución de nuestra política tributaria (1964) 101

Tributación y Derecho (1965) 107

La justificación de un Código Tributario (1966) 127

Evasión legítima (1970) 141

PARTE III: Aportes desde la universidad española

Doctor Andrés Báez Moreno
Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español 151

Doctor José Andrés Rozas
Por la senda de la justicia en la aplicación del tributo 187

Doctora Saturnina Moreno González
Reflexiones sobre diversos temas pendientes de Derecho Presupuestario en España 205

Doctor Manuel González Sánchez
La tributación de la herencia en España: una imposición en crisis 243

Doctor José Enrique Fernández de Moya
Algunas consideraciones sobre el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común 273

Doctora Rosa María Cárdenas Ortiz
La inspección tributaria en el ordenamiento español 291

Doctora María Begoña Villaverde Gómez
Los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria en la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal 317

Doctor Carlos Martínez Buján Pérez
El Derecho Penal Tributario en España 347

Doctora Eva Andrés Aucejo
A propósito de la simplificación contable y fiscal en el Derecho comparado: la contabilidad simplificada en Italia y los «estudios de sector» para el cálculo presuntivo de las liquidaciones tributarias 393

Doctor Jorge Sarró Riu
El derecho del contribuyente a no autoincriminarse. Vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en los procedimientos ante la Inspección de Hacienda ... 429

Doctor José Alberto Sanz Díaz-Palacios
La financiación de la Comunidad Autónoma Española de Castilla-La Mancha: (apuntes en el marco del régimen de 2001) 549

Doctor Llorenç Maristany i Badell
Doble imposición jurídica internacional. Métodos unilaterales para mitigar o eliminar sus efectos en el ámbito del impuesto sobre sociedades. Especial análisis del caso español en la Ley n.° 43/1995 y el RDL n.° 4/2004 581

PARTE IV: Aportes de juristas peruanos

Doctor Abdías T. Sotomayor Vértiz
Reflexiones sobre la seguridad jurídica en materia tributaria: ¿es estable el ordenamiento jurídico en el Perú? 669

Doctor Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León
Doctora Carmen del Pilar Robles Moreno
Una aproximación al concepto de tributo 709

Doctor Gustavo Lazo Saponara
Interpretación de las leyes tributarias: el principio de la realidad económica 733

Doctor Ignacio López de Romaña
El principio de neutralidad tributaria y los métodos para evitar la doble imposición internacional 753

Doctor Luis Felipe Velarde Koechlin
La calificación de los Hechos Económicos en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano: ¿es una facultad o un deber de la Administración Tributaria? 791

Doctor Luis Hernández Berenguel
Las compañías de seguros de vida, las diferencias de cambio de sus inversiones permanentes y el impuesto a la renta 831

INTRODUCCIÓN

JUAN LINO CASTILLO Y EL DERECHO TRIBUTARIO EN EL PERÚ

Mario Castillo Freyre[*]

La primera pregunta que tuve que absolver para decidir si emprendía o no la tarea de promover este libro y escribir estas páginas, era la de si convenía a la memoria de mi abuelo Juan Lino, efectuar dicha publicación.

Un día, conversando con un notable abogado amigo mío, y que lo fuera también de mi abuelo, aquél me recomendó que no lo hiciera, ya que un ensayo no podría captar en su integridad la personalidad y alcance de conocimientos de mi abuelo Juan Lino, y esa hipotética publicación no haría justicia con él.

Sinceramente, luego de sostener esta conversación con el referido abogado, medité mucho y por varios meses, en el sentido de si debía o no tomar esta empresa. No dudo de

---

* Mario Castillo Freyre, Magíster y Doctor en Derecho, Abogado en ejercicio, socio del Estudio que lleva su nombre; profesor principal de Obligaciones y Contratos en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad Femenina del Sagrado Corazón. Catedrático de las mismas materias en la Universidad de Lima. www.castillofreyre.com

que su opinión fuera correcta, ya que si un gran abogado ha muerto, será recordado por quienes lo conocieron, y por quienes le guarden aprecio, afecto, o al menos simpatía, y serán estas personas las que lo valoren en su justa medida, haciendo que su recuerdo se mantenga imperecedero.

Pero a pesar de compartir esta opinión, considero que los hombres que dieron su aporte al Derecho, además de ser recordados, deben ser estudiados, releídas sus obras y que ésta será la mejor manera por la cual los jóvenes que no llegaron a conocer en vida a estos juristas, los conozcan, no sólo por referencias o por la muy fundada aureola del saber que esté sobre sus nombres, sino y sobre todo, por aquello que estos hombres escribieron, ya que al leer esas palabras, ellos, esos mismos hombres ya muertos, estarán volviendo a expresarse, naturalmente, en el contexto de sus tiempos.

De lo contrario, estaríamos errando, en parte, el camino; estaríamos permitiendo que nuestra juventud desconozca este campo del saber jurídico nacional, a la vez que sepultando por el paso inexorable del tiempo a quienes deben tener un mausoleo no sólo en el cementerio, sino en la lectura permanente de sus obras, porque con ellas engrandecieron al Derecho de nuestro país.

Es así que opté por el segundo camino, el de publicar este ensayo, en la firme convicción de que lo que estoy haciendo es aquello que hace justicia a mi abuelo.

Nieto del matrimonio iqueño del agricultor don Lino Castillo y doña María Antonieta, e hijo del matrimonio del médico don Juan Cancio Castillo (quien efectuara la primera transfusión de sangre en el país) y doña María Guillermina Vargas; Juan Lino Castillo Vargas nace en la ciudad de Lima, Perú, el día 5 de enero del año 1901, el mismo en que culminaba la era victoriana.

Cursa sus estudios primarios y secundarios en el Colegio de los Sagrados Corazones Recoleta, de la Plaza del mismo nombre de la Capital, terminándolos en el año 1917,

precisamente el año en que estalla en Rusia la Revolución Bolchevique.

Siguió sus estudios superiores en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, en las Facultades de Letras, Derecho y Ciencias Económicas, Casa de Estudios de donde egresó con el título de Abogado.

Juan Lino Castillo Vargas fue el iniciador de los estudios de Derecho Tributario en el Perú, ya que fue Catedrático Principal Titular y fundador del Curso de Derecho Tributario en las Facultades de Derecho de la Universidad Mayor de San Marcos y la Pontificia Universidad Católica del Perú. También lo fue de los cursos de Ciencia de las Finanzas Públicas y Legislación Financiera del Perú, en las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas de la Pontificia Universidad Católica del Perú, las dos principales y más importantes universidades de la República en estas áreas del conocimiento.

Fue dilecto amigo del Padre Jorge Dintilhac SS.CC., fundador y primer Rector de la Pontificia Universidad Católica del Perú, quien cuando Juan Lino Castillo ingresó a la Cátedra Universitaria, era también Director del Colegio de los Sagrados Corazones Recoleta.

Juan Lino Castillo llegó a ser Decano de la entonces Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Católica y miembro del Consejo Superior (hoy Consejo Universitario) de la mencionada Casa de Estudios.

Su ejercicio profesional lo lleva adelante en su Estudio de Abogado, pero también ejerció función pública. Es así que fue Consultor Jurídico del Ministerio de Hacienda (hoy Economía y Finanzas); miembro de la Junta Directiva del Instituto Nacional de Legislación Comparada; miembro del Instituto de Derecho Minero; miembro fundador del Instituto de Cultura Hispánica del Perú; Asesor Tributario de la Sociedad Nacional de Minería y Petróleo; Asesor en materia de impuesto a las herencias de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos; funcionario de Recaudación en la

Compañía Administradora de Rentas S.A., y en la Caja de Depósitos y Consignaciones, Departamento de Recaudación; Secretario de la Contraloría General de la República; Abogado Consultor de la Dirección General de Contribuciones; Asesor Técnico Intendente General de la Superintendencia General de Contribuciones, cuya organización le fue confiada al crearse, en 1942, dicha Superintendencia en sustitución de la Dirección General de Contribuciones, y de la que fuera, a partir del 7 de diciembre de 1944, Superintendente, por un lapso de dos años.

La obra de Juan Lino Castillo al frente de la Superintendencia de Contribuciones es muy recordada, dado que fue un funcionario honestísimo y muy eficiente. De él Manuel P. Olaechea du Bois,[1] dice lo siguiente: «[...] la entonces, recién reorganizada Dirección de Contribuciones que ya dirigía un notable tributarista, el doctor Juan Lino Castillo, maestro de todos los especialistas de impuestos del Perú, gran caballero e hijo del doctor Cancio Castillo, gloria de la cirugía peruana, iqueño por añadidura y honorabilísimo profesional [...]».

Y verdaderamente que la Superintendencia de Contribuciones funcionaba en forma honesta y eficiente, siendo prueba de ello, el hecho de que, dadas las modificaciones reglamentarias que se le introdujeron, los nuevos procedimientos de recaudación de tributos que se implementaron y la gran calidad de los jóvenes egresados de las Universidades Católica y San Marcos que se convocó, la recaudación tributaria se decuplicó, en relación a su situación antes del proceso de Reforma. Esta era una demostración de que cuando en la Administración Pública se combinan inteligencia y honestidad, y son bastantes los inteligentes y honestos, el resultado de esa labor será, indefectiblemente, exitoso; de lo contrario, estará condenado al fracaso.

Juan Lino contaba que cuando se desempeñaba como Superintendente de Contribuciones, nunca firmaba ninguna

---

1 Olaechea du Bois, Manuel Pablo. *Estudio Olaechea 1878-1978*. Lima, 1978, p. 231.

resolución o acotación tributaria en la que sospechaba existía discordancia entre el nombre de la persona natural o jurídica de que se trataba y el monto o cifra consignados para serle cobrados. Para ello, separaba cuidadosamente dichos expedientes y los volvía a revisar con el mayor detenimiento, junto al jefe de la respectiva repartición.

Asimismo, la labor de Juan Lino Castillo en la función pública continuó, a pesar de los miles de obstáculos y problemas que le crearon sus opositores cuando ejercía el cargo de Superintendente. Es así que en 1948 participa, en calidad de Presidente, de la Comisión que preparó el Presupuesto General de la República para 1949; y en este año, integra la Comisión que preparó el Presupuesto General de la República para 1950, cuando aquélla estaba presidida por el Ministro de Hacienda.

Dentro de su línea de trabajo en la actividad pública, fue Delegado de la Pontificia Universidad Católica del Perú ante el Comité Consultivo del Potencial Económico Nacional.

Juan Lino Castillo, en su trayectoria profesional, asistió a numerosos Congresos y Conferencias Internacionales, de los que, además de participante fue expositor. Tales son los casos de la Segunda Conferencia Tributaria Regional del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, celebrada en la ciudad de México, en el año de 1943, en la que presidió el segundo Sub-Comité, encargado de estudiar la doble imposición a las sucesiones, la Quinta Conferencia Interamericana de Abogados (año 1947) y el Congreso de Juristas, celebrado en la ciudad de Lima, en 1951.

Su vocación por el Derecho Tributario, lo llevó junto a otros distinguidos abogados, a fundar en el año 1963, el Instituto Peruano de Derecho Tributario, del cual fue su Presidente.

Asimismo, dentro de su preocupación por dar soluciones y aportes a los múltiples problemas nacionales, Juan Lino Castillo contribuye a fundar el Centro de Altos Estudios Militares (CAEM), institución de la cual fue declarado Catedrático

Honorario. También fue Presidente de la Comisión «A» de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de Lima.

Esta vocación por el Perú, país en el cual nunca dejó de vivir y trabajar, lo llevó a pensar, con una actitud realmente visionaria, en la necesidad de una efectiva y real descentralización en nuestro país. Prueba de ello son sus palabras al respecto:

> «El volumen y la complejidad de los problemas que el Estado debe encarar actualmente para lograr el bien común hacen, en principio, necesario el descentralismo. Y no sólo en lo que se refiere al confiar a las entidades públicas menores el manejo de los servicios públicos locales y los medios de hacerlo. También es necesario en las dependencias provinciales de las reparticiones del Estado y en las mismas oficinas centrales.
>
> Pero creo que hay que proceder con cautela y esforzarnos en conocer con objetividad los elementos del problema.
>
> No se debería olvidar que la solidaridad nacional es la base del impuesto ni que la distinción entre servicios públicos nacionales y regionales o locales no excluye la necesidad de coordinación y de planeamiento integral. Tampoco se debería olvidar la escasa capacidad contributiva de algunas regiones, por lo general unida a muy grandes necesidades».

Como siempre, y este tema no podía escapar a su inteligencia, Juan Lino Castillo daba una importancia primordial a las personas por sobre las leyes, reglamentos o instituciones, ya que sin el concurso de hombres capaces, nada es posible. Esta era, justamente, la primera solución que planteaba para lograr la descentralización de nuestro país. Lo hacía en los siguientes términos:

> «Me parece que el problema fundamental para hacer posible un descentralismo eficaz es el de la preparación de quienes deban hacerlo funcionar. Al hablar de preparación comprendo, además de la adquisición de nociones claras de derecho público y de economía, imprescindibles a todo el que administra intereses de la comunidad, el adiestramiento en el manejo de los servicios públicos y, sobre todo, la intensificación del sentido de responsabilidad».

Respecto de la Administración Tributaria, formulaba la siguiente sugerencia:

> «Dentro de mi especialidad, el Derecho Tributario, sugeriría [...] preparar adecuadamente al personal que debería aplicar en provincias, con marcada autonomía, las leyes tributarias y resolver en primera instancia las reclamaciones de los contribuyentes. En dicha preparación habría que poner especial empeño, no en los conocimientos contables que, contrariamente a la creencia general, no constituyen el principal factor en la buena aplicación de los impuestos, sino en la adquisición de ideas claras y sencillas respecto a los principios de Derecho que rigen dicha aplicación, y a la importancia funcional del impuesto en la economía de un país. Es de advertir que en los últimos dos años la Superintendencia General de Contribuciones se viene esforzando en preparar su personal.
>
> También cabría sugerir la formación de estadísticas que permitan el conocimiento de los hechos que realmente interesan para seguir una adecuada política tributaria».

Durante su ejercicio profesional y docente, Juan Lino Castillo fue invitado a dar múltiples conferencias, algunas de las cuales fueron después publicadas. Además, fue autor de tres libros de Derecho, que gozaron de gran reconocimiento e importancia, daba la utilidad práctica que representaban y la inmensa ayuda que brindaban a los abogados en ejercicio.

Así, Juan Lino Castillo fue autor del Programa Analítico del Curso de Legislación Financiera del Perú (1936); de los libros: Manual de Impuestos Peruanos de Sucesión (1944), que fue auspiciado por el Banco de Crédito del Perú, entidad de la que fuera abogado consultor; El Derecho Presupuestario en el Perú (1950); Estudio comparado de los Impuestos a la Renta en el Perú y los demás países de América (el tomo I fue elaborado conjuntamente con el Ingeniero Rómulo Ferrero Rebagliati y publicado en 1952, mientras que el tomo II fue publicado en el año siguiente).

Además fue autor de los siguientes trabajos: Impuestos a la Renta en el Perú (1953), Autonomía del Derecho Tributario (1954), La Administración de los Impuestos Internos

(1954); Régimen Tributario del Perú (Conferencia dictada en el Centro de Altos Estudios Militares, en 1961); Interpretación de las Leyes Tributarias (1962); Evasión Fiscal y Elusión Fiscal (22 de junio de 1964); Economía Financiera (Conferencia dictada en el Centro de Altos Estudios Militares, en 1963); Evolución de nuestra política tributaria (1964); Reforma Tributaria (Conferencia dictada en el Centro de Altos Estudios Militares, en 1964); Tributación y Derecho (Conferencia dictada en el Colegio de Abogados de Lima, el 31 de julio de 1965); Infracciones y sanciones tributarias (1965); El principio de reserva de la ley en el Derecho Tributario (1966); Justificación de un Código Tributario (Conferencia dictada en el Colegio de Contadores Públicos de Lima, el 7 de noviembre de 1966); y Evasión fiscal legítima (1970).

A lo largo de su ejercicio profesional, Juan Lino Castillo cultivó la amistad de muchas personas, pero, a decir de él mismo, sus mejores amigos fueron los doctores José León Barandiarán, Manuel Irigoyen y Puente, Luis Alberto Sánchez, Manuel Augusto Olaechea y sus hijos Manuel Pablo y Eduardo, Lizardo Alzamora, el ingeniero Bernardo Morawski, Luis Tola Pasquel, el abogado y notario Elías Mujica y Álvarez Calderón, Ernesto Alayza Grundy, Juan Ramírez Valdeavellano, José Antonio Miró Quesada, Emilio Castañón, Manuel Ramírez Diez Canseco, Ricardo Bentín, Enrique Normand, Harold Gardener, entre otros.

Juan Lino Castillo tenía un carácter muy especial. No hablaba mucho, por lo que la mayoría de gente que lo trataba no lo consideraba una persona muy acogedora; no era modesto, pero sólo demostraba su falta de modestia en la intimidad de su trabajo, cuando resaltaba —él mismo— sus méritos en tal o cual conferencia, evento, informe, consulta, etc. Lo cierto es que era consciente de que sabía, pero más allá de su Estudio, no subrayaba tal condición. Respecto de sus alumnos y exalumnos, siempre estuvo a disposición de ellos para cualquier consulta que le quisiesen hacer.

Por la misma naturaleza de su especialidad, el Derecho Tributario, y por vocación, no gustaba de litigar, por lo que

prácticamente nunca asistía al Palacio de Justicia. Sólo lo hizo en una oportunidad por ejercicio profesional, cuando se vio obligado a aceptar ser el abogado de dos parejas, en las que el esposo, en una de ellas, y la esposa del otro, eran hermanos y muy amigos suyos. Como los divorcios que se buscaban eran por la vía del mutuo disenso, Juan Lino Castillo fue abogado de los cuatro.

Asimismo, era muy proclive a no cobrar a sus amigos, cuando éstos, la mayoría abogados, le solicitaban algo o hacían alguna consulta. Contaba Juan Lino Castillo que en una oportunidad el doctor Manuel Augusto Olaechea le pidió realizar una gestión respecto de un expediente de materia tributaria, motivo por el cual el doctor Olaechea le envió a la secretaria que había hecho la gestión, la suma de 30 soles (que en ese entonces era una buena compensación), con quien fuera por muchos años amanuense y procurador del Estudio Olaechea, don Augusto Ponce Cier. Ella no los aceptó y se los devolvió. Pero tal como se iba, volvía el señor Ponce con el sobre, ya que el doctor Olaechea no cedía. Éste llamó a la secretaria de mi abuelo y le dijo que aceptara, porque no iba a regalarle el dinero a su cliente. Pero fue recién a la tercera vez que retornó con el mencionado encargo, que Juan Lino ordenó a su secretaria que aceptara el sobre, encargando al señor Ponce que señalara al doctor Olaechea que se lo recibía sólo para hacerle un bien al ya cansado señor Ponce, porque de lo contrario el mismo «se pasaría toda la vida llevándolo y trayéndolo».

Tan numerosas eran las oportunidades en las que Juan Lino no cobraba a sus amigos, y hasta a determinados clientes, que en una ocasión su amigo, el abogado Daniel Olaechea y Olaechea le dijo: «Mira Juan Lino, las empresas no tienen corazón para agradecer, ni trasero para recibir patadas [...]».

Juan Lino Castillo era muy rápido trabajando y dueño de una letra prácticamente ilegible para quien no estaba habituado a ella. Además, era de una precisión matemática en sus informes legales. Muchos de ellos no pasaban de una página a espacio simple.

Por lo general entraba a trabajar a las nueve de la mañana y se retiraba a las seis de la tarde. No salía a almorzar a la calle, para evitar perder tiempo, razón por la cual, hacía que le llevaran el almuerzo a su despacho desde el Club Nacional, apenas a media cuadra de su Estudio.

Juan Lino Castillo fue distinguido en vida con la Orden del Sol del Perú, máxima condecoración que otorga el Estado Peruano, en el grado de Gran Oficial.

Políticamente, no era fácil de ubicar. En principio, no tuvo nunca una militancia partidaria, por lo que en ese aspecto era un independiente. Sin embargo, profesaba una gran amistad y solidaridad con las ideas liberales de don Pedro Beltrán Espantoso, habiendo sido su asesor cuando este último ocupó el Ministerio de Hacienda.

Asimismo, sentía gran amistad por el Presidente don Manuel Prado Ugarteche, de quien decía, reiteradas veces, que era muy inteligente y culto, aunque nunca se llegó a identificar políticamente con él.

Sin duda, el entretenimiento que siempre lo acompañó, fue el de dibujar, en especial hacerlo respecto de miniaturas, y ciertamente, lo hacía con mucho talento.

Su hobby: la colección de burros; sí, de burros en todas las formas, tamaños, materiales; burros en tapizones, burros en cerámica, burros en cristal. Hasta tenía una corbata con un burro bordado, que me obsequió y yo utilicé años después. Nunca supe —en verdad— a qué se debía dicha predilección por este animal de no muy ponderada reputación intelectual, pero tengo algunas sospechas que no puedo revelar en estas páginas.

Hombre de cultura extraordinaria; ávido lector de Derecho, Historia y Literatura, dominaba el Francés, que lo aprendió desde las aulas escolares y el Inglés. Además, tenía un avanzado conocimiento del Griego. En sus momentos libres se dedicaba a la lectura, y cuando ya no pudo hacerlo, debido a una paulatina ceguera que fue adquiriendo desde mediados de los años setenta, hacía que le leyeran todo aquello que era de su interés.

Fue justamente esta ceguera y los años, los que lo llevaron a culminar su ejercicio profesional en 1978, diez años antes de su fallecimiento. Sin embargo, desde esa fecha, hasta 1984, asistió regularmente a su Estudio de Abogado —en el que siempre ejerció solo—, donde hacía que le leyeran los diarios y ciertas obras literarias. Luego, su quebrantado estado de salud no le permitió seguir asistiendo al Centro de Lima, por lo que cerró el Estudio en 1985 y pasó sus últimos tres años de vida en su hogar, junto a su esposa, la señora Ada María Chipoco de Castillo, hasta fallecer el 25 de noviembre de 1988, cuando estaba cercano a cumplir 87 años de vida.

Dejó cuatro hijos; a saber, y en orden cronológico: Juan Cancio, mi padre, quien siguió también la abogacía, y cuyo ejercicio profesional ha sido muy destacado en la actividad privada y en la magistratura; Javier Lino, renombrado médico cirujano, Jaime —ya fallecido— y Ada, quien es hoy en día una de las más notables psicólogas en los Estados Unidos de América y en los más calificados foros internacionales.

Este libro es publicado en homenaje a mi abuelo Juan Lino, pero sobre todo para que quienes no lo conocieron en vida, puedan hacerlo a través de sus ideas y de sus escritos más importantes, que son la vía por la cual él sigue presente entre nosotros.

Asimismo, lleva por título «Tributación y Derecho», *Liber in Memoriam*, en recuerdo de uno de sus principales ensayos.

En lo personal, el haber tratado a Juan Lino durante varios años (los que para mala fortuna coincidieron con su notoria disminución de facultades físicas, mas no mentales) me dio la oportunidad de reafirmar mis convicciones para el estudio del Derecho, pero a la vez su figura constituye para mí, un gran reto: el de no defraudarlo.

Confieso que hice todo lo posible por ser tributarista. Luché durante dos semestres académicos; pero al final no lo conseguí. Simplemente, me había enamorado del Derecho Civil.

Para finalizar, debo agradecer la muy valiosa participación de los profesores peruanos y españoles, que han tenido la gentileza de escribir para este libro.

Asimismo, debo agradecer sobremanera la colaboración brindada por mis colegas y amigos, los doctores Jorge Luis Collantes González e Ignacio López de Romaña, quienes me han honrado en la coordinación conjunta de esta obra.

Lima, enero del 2009

MARIO CASTILLO FREYRE

PRÓLOGO

*Humberto Medrano Cornejo**

Juan Lino Castillo Vargas es un clásico de nuestra literatura jurídica. Fue por su iniciativa que en la V Conferencia Interamericana de Abogados de 1947, en Lima, se recomendó crear la cátedra de Derecho Tributario en las Facultades de Derecho. Tiene, pues, la condición de pionero en el estudio de esta materia en la que alcanzó merecido prestigio.

Sostuvo siempre con vigor el principio de reserva de la ley como piedra angular del aspecto jurídico de la «interpretación económica», en cuya virtud el intérprete puede prescindir de las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente, señaló que siendo la ley fuente única de la obligación tributaria, a través de ella puede eliminarse cualquier posibilidad de elusión para impedir, así, que se afecte la igualdad ante la imposición. Con ese propósito basta al

---

* Socio fundador de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados. Experto en Derecho Tributario. Su trabajo se relaciona con la absolución de consultas sobre la aplicación del régimen de impuestos, la planificación fiscal y la asesoría durante la etapa de inspección de los funcionarios de la Administración. Desde 1966 se desempeña como profesor principal de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Recientemente la Asociación de Egresados y Graduados de la Pontificia Universidad Católica del Perú, distinguió al doctor Humberto Medrano en reconocimiento a su destacada trayectoria profesional y docente. Es miembro de número de la Academia Peruana de Derecho.

legislador «establecer en forma indubitable los presupuestos de hecho a los que quiere atribuir la naturaleza de generadores de obligación impositiva sustantiva y no dejar los alcances de dichos presupuestos librados a la interpretación discrecional de los órganos administrativos».

En definitiva, estas tesis centrales han sido recogidas en nuestro Código Tributario, por cuya promulgación se pronunció una y otra vez como medio de tutela de los principios jurídicos en este campo. A tales tesis ha recurrido repetidamente la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, aun cuando en algunos casos ha optado por el criterio economicista.

Una de las tareas más gratamente recordadas de Juan Lino Castillo fue la que emprendió al frente de la entonces Superintendencia Nacional de Contribuciones. En alguna ocasión expresó que el principal acierto de la reforma que él encabezó fue la selección del cuerpo de profesionales que la puso en práctica con gran éxito de todo orden, inclusive desde el punto de vista de la recaudación, que se incremento de manera sensible. Para confirmar tal acierto es suficiente constatar que el grupo que trabajó con él proporcionó al país los más competentes especialistas de su generación. Pero —y esto es muy importante— contrató no sólo a profesionales o estudiantes de Derecho, Economía o Contabilidad, sino inclusive a estudiantes de la Facultad de Letras —entre ellos a varios que luego alcanzarían significación en la poesía— con quienes buscaba mejorar el tenor de las resoluciones y textos oficiales, pues sostenía que el hecho de ser tales no tenía por qué suponer un empleo incorrecto o no bello del idioma.

Las ideas de Castillo son claras en lo sustantivo y concisas en lo formal. Le resultaba virtualmente imposible escribir «largo» sobre cualquier tema. Prefería párrafos cortos y remisiones constantes a autores que permitían al lector orientarse respecto de los libros por buscar.

Los que estudiamos Derecho en los años sesenta en la Pontificia Universidad Católica del Perú, escuchábamos su nombre con cierto temor reverencial. Llegaba hasta nosotros su fama de hombre conocedor, enterado y dominador del

tema, de manera que los que estábamos interesados en la materia no nos perdíamos conferencias o reuniones, sobre el particular donde recogíamos sus conceptos expresados mediante frases breves, generalmente rotundas y frecuentemente eufónicas.

En esos años Castillo ya se había retirado de la enseñanza, pero mantenía una generosa relación con los jóvenes, orientándolos en su vocación, recomendando y proporcionando libros y conversando durante largas horas sobre temas fiscales que se intercalaban con numerosas anécdotas y comentarios sabrosos sobre determinados hechos, leyes o personas. Tales reuniones nos confirmaron que, a diferencia de lo que sostenían varios compañeros de clase, la doctrina tributaria tenía gran atractivo y estaba llamada a alcanzar un importante desarrollo. Aceptaba de buen grado concurrir de vez en cuando a dictar clases magistrales que, usualmente, versaban sobre los aspectos tributarios de la Constitución.

Como autor, la obra que más se recuerda es su «Manual de Impuestos Peruanos de Sucesión» que llegó a convertirse en imprescindible para los especialistas. Fue de gran ayuda para entender los fundamentos de estos tributos, la forma en que estaban estructurados y el destino de sus recursos. Allí anotaba que si bien podían representar una fuente importante de ingresos, uno de sus inconvenientes era la dificultad para evitar la evasión. Con el tiempo, en efecto, hubo una notoria caída en la recaudación que hizo insostenible el manejo de esos impuestos, lo que llevó a su derogatoria en 1979.

Juan Lino Castillo insistía en que el sistema tributario tenía que establecerse en razón de las características y peculiaridades del país en que debía aplicarse, por lo que resultaba absurdo copiar textos redactados por otras realidades. Un ejemplo claro de esta inconveniencia se presentó en 1968 al promulgarse el Decreto Supremo n.° 203-68-HC, nueva Ley del Impuesto a la Renta, cuyo texto de inmediato tuvo que ser revisado y modificado por una comisión de juristas peruanos para que se atendiera a nuestra realidad concreta. De este

trabajo resultó el innovador Decreto Supremo n.º 287-68-HC cuya estructura y la mayoría de sus esquemas resistieron el paso de los años. La ausencia de Castillo nos priva de tener las sazonadas reflexiones que le habrían sugerido las normas contemporáneas que nos devuelven a una suerte de sistema cedular, donde cada tipo de renta está sujeto a un impuesto específico, sin agrupar la renta general.

La selección de la que consta este volumen servirá para verificar que, no obstante el tiempo transcurrido, mantienen su vigencia muchos de los postulados que sostuvo en la cátedra y en el libro. Se trata por lo tanto, de un notable esfuerzo que enriquece la bibliografía de nuestro Derecho Tributario y que será de gran utilidad para todos.

Me parece pertinente recordar que Juan Lino Castillo al prologar la obra «El Delito Tributario» de Domingo García Rada, señala que el hecho de estar escrita por quien había sido su alumno refleja que «fui capaz de despertar interés perdurable por esta materia tan compleja». Ese interés se mantiene en todos los que tuvimos ocasión de frecuentarlo dentro o fuera del aula y, seguramente, otro ángulo de esa misma inquietud —esta vez en el ámbito familiar— es lo que ha llevado a su nieto, el doctor Mario Castillo Freyre (joven y distinguido profesional) a trabajar dedicadamente en la recopilación de la obra de su ilustre abuelo que ahora se ofrece al lector. Todos se lo agradecemos.

Parte I

Juan Lino Castillo Vargas, El maestro

Semblanza del doctor Juan Lino Castillo Vargas

Ernesto Alayza Grundy †*

Lima, 16 de enero de 1995

Señor
Mario Castillo Freyre
Presente.-

Mi estimado amigo,

Ha tenido usted la fineza de enviarme los cuatro primeros tomos de la obra jurídica de la que es usted coautor con Felipe Osterling. El primer tomo tiene mi dedicatoria que le da particular significación.

Debo agradecerle su actitud, sobre todo después de no haber satisfecho el deseo de usted de hacer una semblanza de su abuelo don Juan Lino, pero créame usted, no sólo es difícil hacerla por la riqueza compleja de su personalidad, sino porque las actividades a las que he estado dedicado no dan la serenidad de la que emana, como fruto natural, el recuerdo afectuoso y los

---

* Ex Senador de la República y ex Ministro de Justicia del Perú.

perfiles claros que reconstruyen al amigo perdido. No quiero, sin embargo, dejar de decirle algunas cosas.

Conocí a su abuelo hacia 1933 cuando él trabajaba en el Departamento de Sucesiones, de la Caja de Depósitos y Consignaciones-Recaudación. Había ido yo al pasaje del Correo (o Leguía como fue originalmente) para averiguar el estado de un expediente, y en el segundo piso, tras un largo mostrador de madera, apareció la figura menuda de un hombre joven con ojos negros de mirar profundo, impecablemente peinado, afeitado y vestido quien amablemente me atendió. En el curso de la entrevista descubrimos, recíprocamente, que ambos éramos recoletanos, él de 1916, yo de 1928; y esta comunidad de origen escolar facilitó la inmediata constitución de un sólido vínculo de amistad.

No recorreré la larga carrera administrativa de su abuelo, de la que conocí su condición de fundador de la Dirección General de Contribuciones durante el primer gobierno de Manuel Prado, de la cual posteriormente fue Director General distinguido por su talento y conocimientos jurídicos en el Derecho Público de la escuela francesa y en el Derecho Privado de la escuela latina. Para proporcionar y formar personal especializado y calificado, la Dirección organizó un concurso público que se realizó en la Universidad Católica, que ocupaba entonces parte del colegio antiguo en que nos habíamos educado. De ese concurso resultaron varias vocaciones tributaristas, entre otras, las de Jorge del Busto, Alfonso Rubio y otros cuyos nombres se me escapan, todos ellos estudiantes de la Facultad de Derecho.

Habiendo sido su padre, el notable médico doctor Juan Cancio Castillo, dirigente nacional del Partido Civil, Juan Lino mantuvo una franca discrepancia con el aprismo, lo que motivó su alejamiento de la carrera administrativa. Abrió entonces su estudio de abogado, dedicado exclusivamente a su especialidad y pronto fue el asesor y defensor de las mayores firmas mercantiles de Lima. Problema que no tenía solución dada por Juan Lino, simplemente era porque no lo tenía.

El orden y la disciplina intelectual de su abuelo eran notables, y se expresaban en dictámenes y opiniones concisas y sustanciosas. A Juan Lino le bastaba una carilla para exponer y fundamentar sólidamente una opinión jurídica. Vivía al día con los libros y revistas de su especialidad, principalmente los franceses, pero también se extendió luego a los americanos. Los profesores de la Sorbona y de otras ilustres

universidades francesas eran la fuente principal en que estudiaba los principios tributarios, que lo llevaran a sostener el hoy debilitado concepto de la naturaleza jurídica inderogable del origen, características y disciplina de la relación tributaria. La contabilidad es un elemento probatorio y auxiliar, también sujeto al mismo principio de juridicidad. La pérdida de esta base dogmática es responsable de la complicación inútil y nociva de nuestra actual legislación tributaria.

Juan Lino sabía no solamente Derecho; tenía conocimientos en otras materias como la literatura castellana, en la que podría dar cátedra, y además en antiguas artes que dominaba a la perfección como la Heráldica o la Cetrería (cacería con halcones y otras aves de presa). Asimismo, era eximio dibujante al carboncillo y dominaba la técnica de la miniatura en pintura. Era, en cambio, enemigo de los viajes y Europa no lo tentó en la breve visita que hizo al Portugal.

Para sus escudos heráldicos y dibujos adoptó, en reemplazo de la firma, la figura de un halcón inmóvil en mínimo tamaño. En mi casa, como regalo de matrimonio en 1941, tengo el pergamino que él preparó y en el que pintó el escudo de Alayza y Mujica, que reúne los correspondientes a las familias de mi mujer y a la mía, que por ser vascos y sin nobleza alguna, tenemos escudo familiar. La elegancia y la delicadeza de este regalo de Juan Lino, lo puso, por natural condición, en el nivel más calificado de obsequios que recibimos.

Juan Lino tenía siempre su escritorio limpio de papelería, sin desorden alguno en la documentación que estaba manejando y con un manojo de lápices muy bien afilados, con los cuales tomaba sus notas, hacía dibujos e incluso redactaba opiniones. Llamaba la atención la sencillez de ese escritorio que relumbraba por el orden y la personalidad de quien lo usaba.

En la Universidad Católica fue profesor distinguido de Derecho Tributario, cátedra que por primera vez se dio en el Perú y para la cual hizo un programa analítico minucioso. Llama la atención en ese programa su coherencia interna y el desarrollo orgánico de un pensamiento completo, particularmente sobre el Impuesto a la Renta, articulado externamente por un sistema de llaves en número de 36. Fue Decano de la Facultad de Ciencias Económicas, ciencias que había estudiado por cuenta propia como contenido material del Derecho Tributario y que debía, por tanto, ser de conocimiento del jurista que abordara

esa disciplina. Con Rómulo Ferrero, profesor también en la Facultad de Ciencias Económicas, hicieron un estudio fundamental desde el punto de vista jurídico y financiero de la seguridad social en el Perú. Si los legisladores actuales hubieran conocido y apreciado este estudio, habríamos evitado la implantación de un sistema de seguridad cuyo carácter complementario es indiscutible, pero que no alcanza a la inmensa masa de la población peruana que se encuentra en nivel de pobreza y desamparo del que no puede esperarse un ahorro que no está en capacidad de hacer.

En este momento en que iba a terminar, me viene el recuerdo de un vínculo de comunidad que mantuvimos siempre en la intimidad propia de su naturaleza, como fue su adhesión activa a la fe católica. Eran tiempos de renovación en la Iglesia, con los que se iniciaba lo que luego habría de ser el Concilio Vaticano II; a esta renovación se adhirió Juan Lino sobre la base de los principios recibidos en la Recoleta y entre sus libros debe estar un pequeño misal que yo le di, del cual me dijo un día que lo leía diariamente. Dejó atrás la atracción intelectual del esoterismo y nunca comulgó con la ramplonería de la masonería.

Me despido, mi estimado amigo, entregándole lo que puedo: mi recuerdo afectuoso, de alto aprecio, y de reconocimiento a este hombre pequeño de estatura, almacigado de color, de pelo y ojos muy negros, de gesto tranquilo y apacible, de andar pausado al que nada apuraba, y dotado de una voz llena, bien timbrada y cálida, que llamaba a la amistad y la alcanzaba cuando se lo proponía. No puedo tampoco dejar de recordar a su lado a su mujer, Ada Chipoco, como persona de excepcional capacidad intelectual y alto nivel académico.

Reciba usted, mis gracias y cordiales saludos.

ERNESTO ALAYZA GRUNDY

La labor del doctor Juan Lino Castillo Vargas en la Superintendencia de Contribuciones (1942-1946)

Jorge del Busto Vargas †*

Me es sumamente grato colaborar con el merecido homenaje al doctor Castillo que se le tributa en el presente libro, con esta semblanza histórica de la Superintendencia de Contribuciones durante la época en que tuve el honor de colaborar con él.

Conocí al doctor Castillo en el año 1939 cuando fue profesor del curso de Finanzas Públicas para nuestra promoción que, en esa oportunidad cursaba el tercer año de Derecho en la Universidad Católica. En la cátedra nos puso en contacto con los grandes tratadistas de la época: Geze, Trotabas, etc. El doctor Castillo, además de docente universitario era, por esos años, desde 1938, funcionario del Departamento de Impuestos Sucesorios de la Dirección General de Contribuciones, a cuyo frente se encontraban el Ingeniero Carlos Jiménez Correa, Director, y el doctor Cristóbal Lastres, Subdirector.

---

* Ex Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

En 1941, cuando terminábamos la carrera, el doctor Castillo fue nuevamente nuestro profesor de Legislación Financiera del Perú, curso que desempeñó con su habitual competencia y bonhomía. Una delicada enfermedad lo tuvo ausente de la cátedra por dos meses, pero, por fortuna, se recuperó y terminó el curso.

En junio de 1942 el Gobierno decidió reorganizar la Dirección de Contribuciones, transformándola en Superintendencia. Llamó a dirigirla al doctor Daniel Ruzo de los Heros, el que a su vez, hizo que se nombrara como Asesor Técnico al doctor Juan Lino Castillo, quien, además, asumió la Fiscalía del Consejo Superior de Contribuciones, cuerpo administrativo que resolvía en segunda instancia las reclamaciones tributarias.

Se consiguió un crédito suplementario del Presupuesto General de la República, lo que permitió al doctor Ruzo, asesorado por el doctor Castillo, mejorar el personal de la Superintendencia, por una parte, promoviendo a profesionales competentes que ya trabajaban en ella y, por otro lado, incorporando al servicio a profesionales egresados de las universidades que habían sido discípulos o conocidos del doctor Ruzo. De este modo se integró la plana mayor de Contribuciones, entre otros, con las siguientes personas: En la Procuraduría General encargada de resolver las reclamaciones tributarias en primera instancia: Enrique Vidal Cárdenas, Procurador General, Alfonso Rubio Arena, Hernán Bernales Bedoya y Luis Casalino Lancho; en la Asesoría Técnica, además del doctor Castillo, Javier Salazar Villanueva, Luis Echevarría Maúrtua, Jorge del Busto Vargas, Marcelo Sánchez Espinoza y Salvador Velarde Guerrero; en la Secretaría General, Luis Tola Pasquel, Tomás Valega Sayán y Federico Costa Garrat; en las Reparticiones Acotadoras de Impuestos, Juan Ramírez Valdeavellano, Luis Paredes Stagnaro, Augusto Sotomayor González, Manuel Belaúnde Guiñáis, Ricardo Jo Zúñiga y Augusto Román Rivarola; en la Repartición de Acotación (Departamentos de Investigación Tributaria) Emilio Castañón Pasquel; en la Repartición de Catastro Nacional, Roberto Pérez del Pozo, Carlos Camino Egret y Germán Meneses Drinot. Se incorporaron también algunos amigos personales del Superintendente, como Eduardo Patow del Busto, Contralor de Acotación; Andrés Seminario Barrera, Contralor de Personal y Material; y Alfonso Boza Ezeta, Jefe de la Repartición de Dependencias Provinciales.

Actuaban también los antiguos funcionarios Gonzalo Ortiz de Zevallos Vidaurre, Jefe de la Repartición de Predios; Carlos Boza Barducci, Jefe de la Repartición de Diversos Impuestos; Francisco Gómez de la Torre, Jefe de La Repartición de Impuestos Sucesorios; y Leopoldo Otero Tanamona, en la Repartición de Control de Protección.

Fiel secretaria del doctor Castillo fue la señorita Victoria Arrieta.

Algunos de estos funcionarios como Enrique Vidal Cárdenas y Luis Tola Pasquel desempeñaron posteriormente la Superintendencia General de Contribuciones. Javier Salazar Villanueva fue Ministro de Hacienda y Comercio, en el primer Gobierno Constitucional del arquitecto Fernando Belaunde Terry. Otros pasaron a desempeñarse con brillo en la función pública interna o internacional o en la actividad profesional privada.

Entre las principales realizaciones administrativas de esa época podemos señalar la separación que se estableció entre la función acotadora de los impuestos y la de resolución de las reclamaciones tributarias, terminando así con la inconveniencia de que las mismas personas acotasen un impuesto y resolviesen las reclamaciones que los contribuyentes formulasen contra dichas acotaciones.

Otras realizaciones fueron la creación de los formularios de declaraciones juradas para la aplicación de los impuestos y para la liquidación de los mismos y los reglamentos internos de la Superintendencia.

Por otra parte, con este nuevo régimen, el monto del rendimiento fiscal se incrementó en varias veces las cantidades obtenidas anteriormente.

Vienen a mi mente dos expresiones anecdóticas de aquella época. Si el doctor Castillo mandaba ejecutar un trabajo importante y en el último borrador del mismo aparecía un pequeño defecto o inexactitud, lo corregía con la mayor discreción, citando el proverbio oriental: «Cuando cae una mancha en una alfombra de Esmirna, el necio la señala con el dedo y el prudente la tapa con el pie».

Don José Cadenas, español de nacimiento y peruano por haberse acogido a la regla de la doble nacionalidad, vigente, entre españoles y peruanos, era un fanático de la puntualidad. Además de haber hecho instalar un reloj en la oficina para controlar la puntualidad de los empleados, solía decir: «Quien llega tarde a una cita dispone indebidamente del tiempo ajeno. Es un ladrón».

El 7 de diciembre de 1944, por renuncia del doctor Daniel Ruzo, el doctor Juan Lino Castillo fue nombrado Superintendente General de Contribuciones, cargo que desempeñó por dos años y del que lo apartaron por razones políticas, que no es del caso recordar, ajenas a su competencia y probidad.

Comentarios sobre el libro «*Manual de impuestos peruanos de sucesión*»

César Fernández Arce[*]

El doctor Juan Lino Castillo fue un distinguido maestro sanmarquino y de la Universidad Católica, de Derecho Tributario de las décadas 1940 a 1960 que dejó honda huella a su paso por las aulas de las Facultades de Derecho y como fruto de esa enseñanza publicó en 1944 un importante trabajo titulado «Manual de Impuestos Peruanos de Sucesión», porque contiene una compilación sistemática actualizada y comentada de la legislación sobre esta materia. Este manual publicado por el Banco de Crédito del Perú, pretende informar objetivamente —como apunta su nota preliminar— todo aquello que se relaciona con la estructura de estos impuestos y de la forma cómo los aplica la administración fiscal.

En dicha legislación de aquellos años observamos, sin embargo, cómo se mantiene un criterio erróneo sobre algunos conceptos, como cuando se refiere a la situación del contribuyente ante las sucesiones entre vivos. ¿Es acaso que la sucesión hereditaria no es únicamente por causa de muerte?

---

* Presidente de la Corte Suprema de Justicia del Perú en 1980 y 1991.

Es verdad que la sucesión importa una transmisión de algo. Que esa transmisión desde un punto de vista genérico puede darse por actos entre vivos, como en los casos de compraventa o de donación en los que la transmisión del bien objeto del acto jurídico se hace en vida del transmitente. Asimismo, hay también transmisión por causa de muerte del titular. Empero, en el primer caso, la sucesión se da a título particular porque los bienes transmitidos son singulares, son ciertos derechos del patrimonio del transmitente; en cambio, en la otra se trata de una transmisión a título universal donde se trasmite todo el patrimonio del causante. A esta clase de transmisión patrimonial que se realiza *ipso jure* a la muerte del causante se le denomina sucesión hereditaria, cuya única causa no es otra que la muerte del causante, entendiéndose como muerte no sólo a la biológica, sino también a la muerte presunta judicialmente declarada, tal como aparece de los artículos 660, 59 inciso 4 y 60 del Código Civil.

Entonces cabe replantearse la pregunta ¿qué entiende el legislador en materia tributaria cuando se refiere al contribuyente en las sucesiones entre vivos?

Se señala que están obligados a pagar impuesto a las porciones sucesorias:

A. Las personas que reciban de sus ascendientes, una anticipación de legítima; y

B. Las personas a quienes se dote.

Efectivamente, que aún hoy queda como rezago el criterio de que lo que el causante obsequia en vida a sus hijos y demás descendientes o padres y demás ascendientes o cónyuge, constituye un anticipo de legítima, y como la legítima es una institución de derecho hereditario, en consecuencia —se afirma— lo que regala a éstos en vida del causante, es un anticipo de la herencia y por eso se da la eventual posibilidad de una sucesión entre vivos.

Tal afirmación, a la luz del derecho sucesorio, constituye una deformación de su real significado, porque en primer lugar, la sucesión hereditaria sólo se origina a la muerte del causante, tal como se expresa en muchos Códigos Civiles, como los de España (artículo 657), Italia (artículo 456), Portugal (artículo 2061) y Perú (artículo 660), no la hay antes en ningún caso y esta trasmisión opera *ipso jure*

en el mismo momento de la muerte, teniendo esta norma legal una categoría especial, es imperativa, es de orden público, como se señala en el artículo 145 del Tratado de Derecho Internacional Privado de La Habana de 1928, suscrito por el Perú.

El anticipo de legítima no constituye, pues, una sucesión hereditaria entre vivos; es nada más que una donación.

La donación es un contrato en virtud del cual el donante se obliga a transferir gratuitamente al donatario la propiedad de un bien como señala el artículo 1621 del Código Civil y sus efectos se producen generalmente en vida del donante. Lo que sucede es que en estos casos de donación por parte del causante a favor de quienes a su muerte tendrán recién la calidad de herederos forzosos, se establece la obligación de colacionar a favor de quienes, teniendo la misma calidad y, por tanto, igual derecho, no fueron beneficiados con donaciones o alguna otra liberabilidad a efecto de que nadie saque ventajas económicas indebidas por parte del causante, ya que la legítima como derecho de todos y cada uno de los herederos forzosos no sólo es intangible en sí como derecho, sino también en la proporción igualitaria que a todos les asiste. Es por eso que con mucha razón se afirma que son los fundamentos sobre los que descansa la colación:

1. La ley presume que lo que el causante otorga a los que en el futuro serán sus herederos forzosos, lo hace como un adelanto, como un anticipo de herencia. O sea, no quiere decir que es un adelanto de herencia, sino que la ley lo reputa como tal, salvo disposición contraria del causante, o en los casos en que éste dispensa expresamente y de modo formal al beneficiario de la colación. Esta dispensa sólo es admisible en cuanto no exceda de la cuota de libre disposición. Y aun en este caso, si mediare dispensa expresa formal, dicha donación ya no puede llamarse anticipo de legítima porque la legítima es una porción intangible de la herencia de la que el testador no puede libremente disponer cuando deja herederos forzosos.
2. El otro fundamento es la necesidad de dar protección económica familiar a determinada clase de herederos, como son los forzosos, estableciendo mediante normas de orden público el derecho igualitario de éstos frente a la legítima.

En conclusión, no hay sucesión entre personas vivas, nunca. Las donaciones hechas en vida por el causante a alguno de sus herederos forzosos se debe reputar como un simple adelanto de herencia para que a la muerte de aquél sean colacionados dichos bienes o sus valores. Es entonces, que al realizarse la participación se computará dentro de las cuotas hereditarias que a cada cual corresponde, estos beneficios «anticipados», compensándose así a los otros con bienes de igual valor.

Esta obligación de compensar se llama colación. Es, pues, una manera de asegurar el respeto a la igualdad entre coherederos forzosos.

Desde luego que para que la colación tenga lugar, es menester que:

a) Algún heredero forzoso, en vida del causante, haya sido beneficiado por éste con una donación u otra liberabilidad significativas;

b) Que a la muerte del causante le sobrevivan varios herederos forzosos;

c) Que no medie dispensa expresa de colación por parte del causante;

d) Que el beneficiado con la donación u otra liberabilidad no haya perdido su derecho a heredar al causante en cuestión, porque la colación sólo funciona entre herederos forzosos.

De esta breve reflexión podemos señalar que el Decreto Legislativo n.° 303 de 3 de agosto de 1984, cuando grava con el impuesto de alcabala los actos traslaticios de dominio de bienes urbanos como rústicos, ya sea a título oneroso como gratuito, a excepción de los anticipos de herencia y los que se produzcan por causa de muerte, no resulta justificado en su excepción porque, como hemos señalado, el anticipo de herencia es realmente una donación por acto entre vivos.

Parte II

Espacio académico y contribución doctrinal de un clásico de la bibliografía jurídico-tributaria peruana

Programa analítico del Curso de Legislación Tributaria dictado en la ex Facultad de Ciencias Económicas y Comerciales de la Pontificia Universidad Católica del Perú por el doctor Juan Lino Castillo Vargas

I. LA CIENCIA DE LA HACIENDA PÚBLICA O DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, LA LEGISLACIÓN FINANCIERA, EL DERECHO FINANCIERO Y EL DERECHO TRIBUTARIO.

1. La ciencia de la hacienda pública: Ciencia de las leyes según las cuales los hombres proveen a la satisfacción de ciertas necesidades particulares que, para distinguirlas de las necesidades privadas ordinarias, se llaman necesidades públicas (Enaudi).

2. La legislación financiera: Exposición descriptiva de la reglamentación de la actividad financiera del Estado y de las demás entidades públicas.

3. El Derecho Financiero:

A. *Noción*: Disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático:

   a. De los medios económicos que necesitan el Estado y los otros organismos públicos para realizar sus actividades; y

b. De las relaciones jurídicas que surgen entre los poderes y órganos del Estado, entre el Estado u otras entidades públicas y las personas privadas y entre las personas privadas entre sí, como consecuencia de la aplicación de dichas normas.

B. *División de Derecho Financiero:*

a. Derecho Presupuestario, que tiene por objeto el estudio de las normas y relaciones jurídicas relativas a la gestión y erogación de los fondos públicos; y

b. Derecho Tributario, que tiene por objeto el estudio de las normas y relaciones jurídicas relativas a la aplicación de los tributos.

II. EL DERECHO TRIBUTARIO:

1. Concepto jurídico de tributo:

A. *El tributo como fenómeno de la hacienda pública:*

a. Noción: El tributo es uno de los recursos de que se vale el Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios para el ejercicio de sus actividades o de las de otros organismos públicos; es un procedimiento de repartición de cargas públicas.

b. División:

i) Tasa: Prestación pecuniaria a favor de una entidad pública, con oportunidad de un servicio público individualmente y concerniente al obligado (repartición de la carga originada por el servicio, entre los que usan el servicio);

ii) Contribución especial: Prestación pecuniaria, a favor de una entidad pública, de quienes reciben una ventaja económica especial por efecto de una actividad administrativa u originan un gasto público también especial (repartición de la carga entre quienes obtienen una ventaja económica especial de una actividad o gasto administrativo);

iii) Impuesto: Prestación pecuniaria a favor de un ente público, y a cargo de quienes poseen capacidad contributiva (repartición de la carga originada por los servicios públicos indivisibles, entre quienes poseen capacidad contributiva).

c. *Necesidad del estudio integral del tributo (Griziotti)*: Importancia de sus elementos económicos, políticos y jurídicos (coerción, relación jurídica o importancia de su origen en el principio jurídico constitucional de la aprobación de las cargas públicas por los representantes de los contribuyentes).

B. *Necesidad del estudio jurídico del tributo.*

C. *Definición jurídica del tributo*: Prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente), al Estado u otra entidad pública con derecho a exigirla.

D. *Fuente exclusiva de la coerción en el tributo*: La ley; no la voluntad de la administración pública.

E. *Naturaleza del tributo desde un punto de vista jurídico*: Relación de derecho, relación obligatoria, personal.

F. *La actividad de la administración pública en materia tributaria*:

a. *Su finalidad*: exacta y oportuna percepción del tributo;

b. *Su expresión*:

i) Actos de conocimiento;

ii) Actos de voluntad (órdenes); y

iii) Relaciones entre la administración y los particulares (sujeto pasivo principal sujetos pasivos de las relaciones tributarias accesorias).

c. *Requisito para el nacimiento de relaciones entre la administración y los particulares*: la posibilidad de la obligación tributaria.

2. Las relaciones jurídicas tributarias:

A. *Sustantivas* (cuyo objeto es el tributo):

a. Principal (de prestación del tributo); que nace de la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley);

b. Accesorias (que pueden nacer de otros presupuestos de hecho establecidos por las leyes tributarias):

i) De prestación de intereses;

ii) De prestación de garantía; y

iii) De prestación de reembolso de prestación tributaria indebida.

B. *Formales* (entre la administración y el contribuyente u otros sujetos; relaciones que nacen del mismo presupuesto de hecho establecido por la ley como capaz de originar la relación jurídica tributaria sustantiva principal o de otros presupuestos de hecho no necesariamente vinculados a la existencia de la relación tributaria sustantiva; no siempre derivadas directamente de la ley; no siempre con igualdad de posición jurídica entre los dos sujetos, sino de poder, de sumisión; y no necesariamente existentes cuando existe una relación tributaria sustantiva).

3. Divisiones del Derecho Tributario:

A. *Derecho Tributario material*:

a. *Derecho Tributario material, propiamente dicho*:

Conjunto de normas que rigen el tributo y las relaciones tributarias accesorias (vinculadas lógica y necesariamente al tributo);

b. *Derecho Tributario penal*:

Conjunto de normas que definen los ilícitos penales en relación con el tributo y establecen las penas correspondientes.

B. *Derecho Tributario formal o procesal*:

a. *Derecho Tributario procesal de determinación*: Conjunto de normas que rigen la actividad de la administración tributaria y las relaciones vinculadas indirectamente al tributo, como medios de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria;

b. *Derecho Tributario procesal de reclamación*: Conjunto de normas particulares que rigen los procesos penales tributarios.

C. *Derecho Tributario constitucional*: Conjunto de normas que rigen las soberanías tributarias dentro del Estado y las delimitan (normas que son de grado superior al de las leyes sobre relaciones tributarias concretas, porque la soberanía, como cualidad abstracta que permite al Estado fijar los casos en que le corresponde las pretensiones tributarias concretas, es un presupuesto de la dación de las leyes que rigen estas relaciones tributarias concretas).

D. *Derecho Tributario internacional*: Conjunto de normas consuetudinarias y de acuerdos internacionales que delimitan las soberanías fiscales de los miembros de la comunidad internacional; y no el conjunto de normas internas de un Estado que establecen los criterios de vinculación de

la obligación tributaria a la soberanía del mismo Estado, porque ellas forman parte del Derecho Tributario material.

4. Relaciones del Derecho Tributario con otras ciencias jurídicas:

A. *Con el Derecho Público*:

a. Constitucional;

b. Administrativo;

c. Penal; y

d. Internacional.

B. *Con el Derecho Privado, especialmente con el Derecho Civil*:

a. Tesis que sostiene que el Derecho Civil es el derecho común (Laband) y el Derecho Tributario, por ser limitativo de los derechos naturales, es un derecho excepcional, por lo que, a falta de norma tributaria, impera el Derecho Civil;

b. Tesis que sostiene que las leyes tributarias no son limitativas de los derechos naturales, ni leyes de excepción, sino leyes que reglamentan un sector determinado de las relaciones jurídicas (Trotabás, Corneille, Hebraud, Van Doorne, Adriani, Griziolli, Jarach, Ball, Becker, Blumenstein).

III. AUTONOMÍA OBJETIVA DEL DERECHO FINANCIERO:

1. Clases de autonomía:

A. *Objetiva* (problema de orden didáctico);

B. *Jurídica*;

a. Estructural, que existe cuando un conjunto de normas jurídicas dictadas con objeto determinado forma instituciones jurídicas con estructura propia uniforme;

b. Dogmática, que existe cuando una rama del Derecho elabora conceptos propios y exclusivos.

2. Autonomía del Derecho Financiero en relación con su objeto: el conjunto de normas que se refieren a la Hacienda del Estado y de las demás entidades públicas.

3. Diversidad de naturaleza y estructura de las instituciones comprendidas en el Derecho Financiero: ingresos originarios (frutos),

de empresas públicas (utilidades), de empresas mixtas (dividendos y utilidades), de tributos, de empréstitos públicos voluntarios y forzosos y de penas pecuniarias; y presupuesto.

4. Tesis, favorable a la autonomía jurídica estructural del Derecho Financiero, que sostiene que característica común a toda actividad financiera de una entidad pública, es la de ser actividad instrumental.

5. Refutación de dicha tesis: En las finanzas extrafiscales destinadas a realizar directamente fines públicos utilizando medidas financieras, no existe la característica instrumental destinada a obtener medios para cubrir las cargas públicas; y, además, el carácter instrumental no es exclusivo de la actividad financiera de las entidades públicas.

IV. AUTONOMÍA OBJETIVA Y JURÍDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO:

1. Tesis que sostiene que el Derecho Tributario forma parte del derecho administrativo:

A. *Fundamento*: La actividad concreta del Estado para realizar sus fines es actividad administrativa y el conjunto de normas que rigen esta actividad y las relaciones entre la administración y los particulares constituye el Derecho Administrativo; y, por consiguiente, el conjunto de normas que rigen la actividad de la administración destinada a la percepción de los tributos forma parte del Derecho Administrativo.

B. *Consecuencias:*

   a. No cabría distinción entre Derecho Tributario material y Derecho Tributario administrativo o formal;

   b. El vasto conjunto de normas llamado Derecho Tributario material sólo se explicaría por la circunstancia de ser reglada en grado máximo, la actividad de las entidades públicas en materia tributaria.

2. Tesis que sostiene la autonomía jurídica del Derecho Tributario sustantivo:

A. *Fundamento*: En el moderno estado de derecho, la actividad de aplicar tributos tiene en grado máximo la característica de ser actividad conforme a ley, reglada y no discrecional, por lo que no puede nacer

una pretensión de la entidad pública y la correspondiente obligación de un particular, si una ley en sentido material no prevé el hecho jurídico que la hace nacer, los sujetos a los que corresponde la pretensión y la obligación y la medida de éstas (principio constitucional *mullum tributum sine lege*).

B. *Consecuencia*: Existe distinción, entre el Derecho Tributario material y el formal, y, por lo tanto, el primero no forma parte del Derecho Administrativo.

C. *Demostración*:

a. *Comparación del Derecho Tributario con el Derecho Penal*:

i) Analogía de los principios fundamentales: *nulum crimen* y *nulla poena sine lege* y *nullum tributum sine lege*;

ii) Analogía entre la actividad de la jurisdicción penal y la actividad de la administración para reconocer el presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria y determinar el tributo correspondiente y diferencia de ambas actividades estatales con la actividad administrativa propiamente dicha: en las dos primeras, prevalece el elemento lógico de juicio, sobre el elemento voluntario, como consecuencia de que existen el Derecho Penal sustantivo, que establece exhaustivamente los hechos ilícitos y sus consecuencias jurídicas, y el de Derecho Tributario sustantivo, que establece los hechos imponibles y sus consecuencias jurídicas; y en la tercera prevalece el elemento voluntario.

1. Razones, aplicables al Derecho Tributario sustantivo, por las que no se considera el Derecho Penal como parte del Derecho Administrativo:

1) La actividad de imponer penas es jurisdiccional y no administrativa, como consecuencia de los principios *nullum crimen sine lege* y *nulla poena sine lege*.

2) Las normas que prevén el delito y las penas son lógica y estructuralmente anteriores y preeminentes a la actividad de reconocer la existencia del delito en un caso concreto y de determinar la pena aplicable.

3) La relación jurídica entre el Estado que posee la pretensión penal y el sujeto que tiene la obligación de someterse a la pena no surge de la actividad de reconocimiento y determinación, sino del delito mismo.

2. Consecuencia: Autonomía del Derecho Penal respecto al Derecho Administrativo determinada por la preeminencia de las normas sustantivas sobre las formales.

b. Comparación del Derecho Tributario con el Derecho Civil:

i) Analogía entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario, determinada por la preeminencia lógica y estructural del Derecho Civil sustantivo y del Derecho Tributario sustantivo, sobre el Derecho Procesal Civil y el Derecho Procesal Tributario.

ii) Autonomía indiscutida del Derecho Civil, no obstante ser la actividad jurisdiccional civil, una actividad estatal.

c. Existencia de tributos de aplicación directa por los obligados sin intervención de la administración:

i) Ejemplos de tributos de aplicación directa:

1. Impuestos y tasas pagados mediante papel sellado, timbres y estampillas.

2. Impuestos a la renta (considerados antes como impuestos típicos de determinación), en los Estados Unidos de América, Argentina, etc.

ii) Consecuencia: El que existan impuestos de determinación directa demuestra que no sólo la administración es destinataria de las normas sustantivas del derecho tributario, sino, en primer lugar, los mismos obligados a la prestación tributaria, y que, por lo tanto, al Derecho Tributario material no sólo le corresponde la autonomía estructural del Derecho Penal que no puede ser aplicado sin actividad jurisdiccional sino la del Derecho Civil.

d. *Naturaleza jurisdiccional y no administrativa de la actividad de determinación:*

i) Concepto de jurisdicción:

1. Según Scialoja: En el acto de jurisdicción prevalece el momento del juicio sobre el momento de la voluntad.

2. Según Chiovenda: La jurisdicción consiste en la sustitución de un órgano estatal a las partes para la realización de la voluntad concreta de la ley.

ii) Preeminencia de la actividad lógica de juicio con que se determina si en el caso concreto que se considera se ha verificado, para los sujetos, el hecho previsto en la ley tributaria, sobre el acto de voluntad en que se concreta la determinación del hecho imponible y del tributo.

iii) Tesis que vincula íntimamente el acto de determinación que pone fin al procedimiento administrativo de aplicación del tributo, al nacimiento de la obligación tributaria sustantiva (Myrbach Rheinfeld, Jéze, Girola, Ingrosso, Griziotti, Pugliese), llegando a negar la distinción entre Derecho Tributario sustantivo y formal porque en algunos impuestos no se puede cumplir la obligación tributaria sin la determinación administrativa (Pugliese).

iv) Crítica a la tesis anterior:

1. Por analogía habría que negar la existencia del derecho penal sustantivo o considerar como una unidad el Derecho Penal sustantivo y el Derecho Procesal Penal.

2. Existen tributos de aplicación directa, en los que la actividad de los obligados revela la voluntad de cumplir una obligación impuesta por la ley, y no la de reafirmar la voluntad de la ley frente a otros sujetos que es la que revela la actividad de determinación del órgano administrativo.

3. La relación jurídica tributaria, a diferencia de la pretensión penal, nace exclusivamente por haberse verificado el hecho imponible, sin necesidad de acto de determinación.

D. *Naturaleza del acto de determinación*: El acto de determinación es parangonable al fallo del Juez; no es acto constitutivo de la obligación tributaria o de la pretensión del tributo, porque el órgano estatal no tiene el poder de modificar la relación jurídica existente entre los sujetos activo y pasivo, sino de determinarla.

V. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO:

1. Fuente exclusiva: La ley (ley formal, ley delegada, decreto-ley, convenio internacional sancionado por ley interna.

2. Control sustantivo de la ley ejercido con autoridad judicial. Su inexistencia en el Derecho Constitucional peruano.- Control judicial de los reglamentos (artículo 133 C).

3. Control de legitimidad.- Sólo la ley puede establecer, modificar o suprimir tributos (artículo 8 C).- Iniciativa en las leyes tributarias (artículo 123, incisos 5 y 7 C).- Forma de promulgación (artículos 128 al 130 C).

4. El reglamento:

A. Su distinción de la ley; contiene norma jurídica pero no emana del Poder Legislativo.

B. Sus clases:

   a. Autónomo; y

   b. De organización.

5. La costumbre y la equidad como elementos interpretativos de la ley escrita, salvo el caso de adquirir eficacia por disposición legal que se remite a ellas.

   Modalidades de la costumbre:

A. Interpretativa (según la ley);

B. Introductiva (anterior a la ley); y

C. Abrogativa (contra la ley).

VI. IMPERIO DE LAS LEYES TRIBUTARIAS EN EL TIEMPO:

1. Regla general: La ley tributaria no tiene efecto retroactivo (artículo 25 C.); rige desde el día siguiente de su publicación, salvo disposición contraria de la misma ley (artículo 132 C).

2. Excepciones:

A. Retroactividad benigna de las leyes tributarias de carácter penal;

B. Normas procesales con efecto retroactivo; y

C. Vigencia por un período determinado.- Tributos extraordinarios.- Forma preestablecida de derogación.

VII. APLICACIÓN TERRITORIAL DE LAS LEYES TRIBUTARIAS:

1. Elementos esenciales en la aplicación de la ley tributaria:

A. Situación territorial del contribuyente;

B. Situación territorial de la materia imponible.

2. Zonas privilegiadas.

3. Inmunidades diplomáticas.

4. Imposición al contribuyente extranjero:

A. El principio de asimilación del extranjero al nacional.

B. Tratamiento especial a los extranjeros.

C. Impuestos especiales para los extranjeros.

D. Solución internacional.

VIII. INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES TRIBUTARIAS:

1. Fin de la interpretación: Encontrar el valor objetivo de la norma, sin extenderla ni restringirla.

2. Medios de interpretación de las leyes (Vanoni, Natura de interpretazione delle leggi tributarie, Padova, 1932).

A. Elementos históricos:

a. Interpretación gramatical;

b. Trabajos preparatorios.- Valor absoluto del texto de la ley, independiente de los motivos o intenciones que la originaron;

c. Antecedentes históricos de la ley.

B. *Elementos lógicos*:

a. Espíritu de la ley;

b. Elemento sistemático: Necesidad de considerar la norma teniendo en cuenta que forma parte del sistema que constituye la ley y la relación existente con las normas de leyes afines y con el ordenamiento jurídico del Estado.

c. Realidad de las cosas (estudio de la influencia evolutiva que el medio económico, político y social en el que actúa, ejerce sobre el contenido de la regla de derecho).

3. Clases de interpretación:

A. Interpretación declarativa (adoptar como valor de la norma el que se hace evidente por el sentido directo de las palabras);

B. Interpretación restrictiva (atribuir a la norma un alcance más restringido que el que aparece de la expresión adoptada);

C. Interpretación extensiva (cuando se opina que la fórmula usada en el texto de la ley no expresa todo el pensamiento del legislador);

D. Interpretación analógica.

4. Fuentes de interpretación:

A. Auténtica, derivada de los mismos órganos que establecen la norma jurídica (con fuerza obligatoria). Los reglamentos de carácter legislativo;

B. Judicial, derivada de la aplicación de la ley a casos concretos, por órganos jurisdiccionales;

C. Administrativa (reglamentos o instrucciones) con fuerza obligatoria para los órganos inferiores de la administración, pero sin ella para el intérprete independiente.

5. Diversas tesis sobre la forma de interpretar las leyes tributarias:

A. Tesis sostenida por tratadistas franceses: Las leyes tributarias, por pertenecer a un derecho excepcional, sólo pueden ser objeto de interpretación extensiva, consistente en llevar la aplicación del texto hasta 108 límites deseados por el legislador, aun sin haber expresado completamente su pensamiento; pero no de interpretación por analogía, consistente en llevar la aplicación de la ley más allá de los límites deseados por el legislador.

B. Tesis sostenida por tratadistas italianos: Las leyes tributarias pueden ser interpretadas con cualquier medio adecuado al caso, debiéndose considerar desde un punto de vista objetivo y sin perjuicios favorables o contrarios al fisco (Pugliese).

C. Tesis que sostiene que, en las leyes tributarias, como en todas las que imponen obligaciones de Derecho Público, no existen verdaderas lagunas; las obligaciones que la ley no impone expresamente, no existen (Blumenstein).

D. Tesis que, en armonía con la anterior y basada en la autonomía del derecho tributario que tiene como consecuencia el que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas inadecuadas para dicha relación, sostiene que no cabe la interpretación analógica de las normas que prevén los hechos imponibles; pero que la naturaleza económica de los hechos permite definir los de la manera más amplia, sin hacer necesaria la interpretación analógica (Jarach). Principales reglas para la interpretación de las leyes tributarias:

1a. Si la ley es clara y formal, no cabe interpretarla sino aplicarla.

2a. Si el léxico es impreciso o incorrecto, procede la interpretación gramatical, basándose en la terminología de la ley y teniendo en cuenta que, a falta de expresiones limitativas, las palabras no pueden ser tomadas sino en su acepción ordinaria.

3a. Si la ley es oscura, procede su interpretación.

4a. No procede interpretar por analogía las normas que prevén los hechos imponibles.

5a. Para la interpretación de las leyes tributarias, hay que tener en cuenta en primer término su finalidad y significación económica.

IX. IMPORTANCIA Y DIFICULTAD DEL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO:

1. Causas de la dificultad:

A. Excesiva abundancia y dispersión de las fuentes;

B. Variabilidad de las leyes tributarias;

C. Falta de publicidad.

2. Necesidad de codificación de las leyes tributarias.- Sus dificultades y limitaciones.

X. FUENTES BIBLIOGRÁFICAS PRINCIPALES:

1. Giannini, A.D., Instituzioni di diritto tributario, Milano, Dott A. Guiffre, 1938.

A. Modalidades:

i) Teoría de Giannini: La relación sustantiva y las formales constituyen un conjunto, una sola relación tributaria compleja, semejante a la relación procesal.

ii) Teoría de Pugliese: Sólo existe una relación tributaria única: La obligación de dar; las otras obligaciones no son sino accesorias.

iii) Teoría que considera la relación tributaria, no como una relación de derecho, sino como una relación de poder (Schneider, Bühler; en contrario: Hensel, Nawiasky, Blumenstein, Giannini), derivada de la unidad del fenómeno administrativo-tributario considerado como manifestación del poder soberano del Estado; y que conduce a sostener que la actividad de dictar leyes tributarias y la de aplicarlas no son sino etapas de una actividad única dirigida a la finalidad práctica de obtener dinero para el Estado; y que las leyes tributarias no son leyes materiales sino formales, y, en consecuencia, el Derecho Tributario no es un conjunto de normas jurídicas, sino una manifestación de voluntad administrativa confiada, en la etapa de la dación de las leyes tributarias (Orlando, Lolini, Di Paolo; en contrario: Vannoni, Tosato).

iv) Teoría que sostiene la existencia de una relación abstracta entre sujeto titular de la soberanía fiscal del deber fiscal, que se convierte en concreto al realizarse el presupuesto de hecho (Blumenstein, Trotabas; en contrario: Jarach, Giannini).

B. Teoría autonomista de Jarach.

a. Refutación de la teoría administrativista: La relación jurídica tributaria no es una relación compleja con pluralidad de

sujetos y de obligaciones y deberes; la relación tributaria propiamente dicha (sustantiva principal) no comprende en sí las obligaciones de naturaleza formal.

b. Exposición de la teoría de Jarach:

i) Existe una relación tributaria sustantiva que nace al verificarse el presupuesto de hecho establecido por la ley tributaria y cuyos sujetos son: de una parte, el Estado u otra entidad pública; y, de otra, el contribuyente u otros responsables.

ii) Las normas que determinan los hechos jurídicos a los cuales se vincula el nacimiento de la relación tributaria, tienen como destinatarios al sujeto de la pretensión y al de la obligación; son normas jurídicas que constituyen derecho objetivo y que hacen surgir derechos subjetivos: de la entidad pública (pretensión del tributo, ejercida en la forma y mediante los procedimientos establecidos por la ley) y del contribuyente (derecho de no ser obligado a realizar la prestación tributaria, sino en el tiempo y la medida establecidos por la ley, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley y en cuanto dicho presupuesto le sea atribuible según los criterios de vinculación que la ley establece), derechos subjetivos cuya existencia da a la relación tributaria la naturaleza de una relación de derecho y no de poder.

iii) La relación tributaria es de naturaleza personal, naturaleza que se deduce de su propia estructura y no de las obligaciones formales que puedan acompañarla, y de la distinción, de la relación tributaria principal de las obligaciones materiales accesorias (garantía real en impuesto a los predios y en derechos aduaneros).

1o. Tesis que no admite la naturaleza personal de los derechos aduaneros, los impuestos al consumo y los llamados tributos reales (impuesto territorial, contribución de mejoras), basándose en el hecho de algunas legislaciones positivas que omiten poner en evidencia al pasivo.

2o. Demostración de la naturaleza personal de los derechos aduaneros, los impuestos al consumo y los tributos reales:

1. Derechos aduaneros o impuestos al consumo:

A) El sujeto pasivo se determina sobre la base de una relación fijada por la ley positiva entre una persona y un hecho jurídico que da nacimiento a una relación tributaria.

El hecho jurídico que da nacimiento a la relación tributaria en los impuestos aduaneros y al consumo, no es la existencia de la mercadería, sino un acto de la vida económica (introducción de mercaderías a un país para destinarlas al mercado interno, incorporación de una mercadería de consumo al mercado libre); y, en consecuencia, el contribuyente es la persona que materialmente cumple el acto o en cuyo interés o por su cuenta es realizado.

2. Tributos reales:

A) El presupuesto de hecho no es la existencia del bien, sino la propiedad o el goce del contenido económico fundamental del derecho de propiedad (uso, frutos).

B) El sujeto pasivo es el propietario o el que goza del contenido económico (usufructuario, enfiteuta).

C) La obligación de pagar los «tributos reales» no es una carga real, sino una relación personal, en la que la determinación del sujeto pasivo no se deriva del presupuesto de hecho, mientras que en otros tributos el sujeto pasivo tiene prioridad lógica y sirve de base para determinar el presupuesto de hecho, mientras que en otros tributos el

sujeto pasivo tiene prioridad lógica y sirve de base para determinar el presupuesto de hecho mientras que en otros tributos el sujeto pasivo tiene prioridad lógica y sirve de base para determinar el presupuesto de hecho (tributo objetivos en los que el hecho jurídico se establece en primer término y el sujeto pasivo se deriva de una vinculación con tal hecho, fijada por la ley, y tributos subjetivos, en los que el sujeto pasivo se establece en primer término y el hecho jurídico se deriva de una vinculación con el sujeto, fijada por la ley).

iv) La relación tributaria no constituye una limitación del derecho de propiedad, en razón de su naturaleza personal y por tratarse de una relación de derecho y una obligatoria.

v) La relación tributaria tiene naturaleza jurídica igual a las obligaciones legales del Derecho Privado, ya que la característica de ser el tributo una obligación de Derecho Público, sólo significa que el sujeto activo es una entidad pública y que la finalidad del tributo es la de satisfacer una necesidad pública.

XI. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA SUSTANTIVA:

1. Sujetos:

A. *Activo*: Titular de la pretensión del crédito tributario (no necesariamente el mismo que dicta la ley tributaria o a quien se atribuye el producto del tributo).

B. *Pasivos*:

a. Principal: Deudor principal del tributo, contribuyente.

b. Secundarios (codeudores o responsables):

i) Por causa originaria:

1o.- Solidaridad.

2o.- Sustitución.

ii) Por causa derivada: sucesión.

2. Objeto: La prestación pecuniaria, el tributo.

3. Hecho jurídico tributario: Presupuesto de hecho al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria

XII. PRESUPUESTO DE HECHO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

1. Por ser la obligación tributaria una obligación según la ley, su presupuesto es siempre un hecho y nunca un negocio jurídico, aun en los casos de tasas y de impuestos a los negocios jurídicos o a la circulación de bienes, ya que, en las primeras, la obligación de pago deriva de la voluntad de la ley, y el presupuesto de dicha obligación es la demanda del servicio por el particular, y en los segundos, los efectos tributarios nunca son derivados de la voluntad de las partes, sino de la ley y el negocio jurídico no es un negocio jurídico en sentido técnico, sino un hecho; no es la fuente de la relación como en Derecho Privado, sino una concausa remota, un presupuesto.

2. La intención empírica, es decir, la relación económica y no la intención jurídica dirigida a someter esa relación a determinado régimen de Derecho Privado, es la que interesa al Derecho Tributario en la relación jurídica que deriva de un negocio.

XIII. DISTINCIÓN ENTRE TASA, CONTRIBUCIÓN E IMPUESTO, DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL HECHO JURÍDICO TRIBUTARIO.

1. *Tasa*, es el tributo en el que el presupuesto de hecho es caracterizado por corresponder a un servicio individualizable de la administración, concerniente de modo particular al sujeto pasivo (Jarach, Giannini).

2. *Contribución*, es el tributo en el que el presupuesto de hecho consiste en una situación o en un movimiento de riqueza reveladores de capacidad contributiva (Jarach, basado en las legislaciones positivas vigentes); y no una obligación pura y sin presupuestos (Otto Baver), ni con presupuesto carente de características propias (Blumenstein, Giannini).

XIV. TEORÍA DE LA CAUSA JURÍDICA DEL HECHO IMPONIBLE.

1. Teorías:

A. *De Jarach*: La capacidad contributiva es la causa jurídica del impuesto, de la que deriva la característica del hecho imponible: su naturaleza económica, entendiéndose por causa jurídica en Derecho Tributario la circunstancia o criterio que la ley establece como razón necesaria y suficiente para justificar que de la verificación del presupuesto de hecho nazca la obligación tributaria (en la tasa, el servicio especial; en la contribución, la ventaja; y en el impuesto, la capacidad contributiva).

B. *De Griziotti*:

   a. Primitiva: La causa jurídica del impuesto es la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia misma del Estado.

   b. Modificada, bajo la influencia de Jarach: la causa jurídica del impuesto es la capacidad contributiva, en cuanto síntoma de la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y de la existencia misma del Estado.

C. *De Raneletti*: Existe una doble causa jurídica del impuesto: una general, que consiste en la participación en las ventajas derivadas de la actividad del Estado; y otra particular, que es la posesión de un rédito determinado.

D. *De Pugliese*: La capacidad contributiva es la causa próxima del impuesto, y la participación en las ventajas derivadas de la actividad y de la existencia del Estado, es la remota.

2. Pretendida distinción de naturaleza y de causa entre impuestos personales o impersonales.

A. *Teoría de Adriani*: El fundamento de los impuestos es, en los personales, la capacidad contributiva, y en los impersonales, la participación en la vida social, en la vida del Estado.

B. *Teoría de Pugliese*: Hay impuestos que no pueden ser referidos al concepto de capacidad contributiva: impuesto sobre las utilidades de las sociedades comerciales, impuesto sobre la renta bruta (impuesto a la cifra de los negocios).

C. *Tesis del derecho positivo de los Estados Unidos de América*: Los *direct taxes* tienen en cuenta capacidad contributiva; los *excise taxes* son causados por el goce de un derecho o de una ventaja: ejercer el comercio, gozan del privilegio de la forma de sociedad anónima.

D. *Refutación*: El examen del derecho positivo revela que la ley elige siempre como presupuesto de hecho de las obligaciones impositivas, hechos de naturaleza económica, de los que presume una determinada capacidad contributiva, tanto para las personas naturales como para las jurídicas.- En los impuestos de capitación en los que el hecho imponible está constituido por la existencia física de la persona, el principio de capitación es un elemento calificador de manera negativa: la falta absoluta de riqueza sirve para excluir de obligación tributaria.

3. Pretendida distinción entre hechos imponibles jurídicos y económicos.

A. Distinción entre impuestos sobre hechos económicos (impuestos a la renta, al patrimonio) e impuestos sobre negocios o actos jurídicos (impuestos a las sucesiones, a las transferencias a título oneroso, a la constitución y a las modificaciones de las sociedades comerciales).

B. Error de esta distinción:

   a. Desde el punto de vista de la fuente de la relación: la relación tributaria nunca puede ser atribuida a la voluntad de las partes; su fuente exclusiva es la ley.

   b. Desde el punto de vista de la causa: lo que constituye el presupuesto de todos los impuestos no es el negocio, o sea, la manifestación de voluntad que crea una relación económico-jurídica, sino esta relación misma, que, por su naturaleza económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva.

4. El valor del negocio jurídico respecto al hecho imponible.

A. El negocio jurídico (manifestación de voluntad que crea una relación jurídica) interesa a la ley tributaria sólo en cuanto origina la relación económica, que constituye el hecho imponible, el presupuesto de la obligación impositiva.

B. La intención empírica es la única importante para el nacimiento de la obligación impositiva y no la intención jurídica; el negocio

jurídico debe ser considerado exclusivamente como un hecho y no como un negocio: la voluntad de las partes no puede poseer poder directamente creador de la relación impositiva.

5. Hechos imponibles causales y abstractos o formales.

En derecho positivo, en algunos casos, se considera como representativo de una relación económica, determinado negocio jurídico en su conjunto, como ha sido creado por las partes o, aun, como aparece de un documento determinado, sin que por éste cambie la configuración dogmática de la relación impositiva, ya que el negocio jurídico es simple presupuesto de hecho de la obligación impositiva, la ley, es la fuente de ella y su causa, la capacidad contributiva.- La única consecuencia de establecer hechos imponibles formales es dar mayor certidumbre a la norma, restando libertad al intérprete, pero sin que esto signifique que funcione la excepción en los casos en que manifiestamente no resulta la vinculación de la obligación a los requisitos formales establecidos por la ley.

XV. AUTONOMÍA DOGMÁTICA DEL DERECHO TRIBUTARIO FRENTE AL DERECHO PRIVADO EN LA DEFINICIÓN DEL HECHO IMPONIBLE.

1. Fundamentos y planteamiento de la doctrina de la autonomía dogmática (independencia de la formación de conceptos) del Derecho Tributario frente al Derecho Privado.

A. Elementos sobre los que se construye la doctrina de la autonomía del Derecho Tributario frente al Derecho Privado:

   a. Diferencia de:

      i) Fuente de la relación jurídica, que en Derecho Tributario es la voluntad de la ley y en Derecho privado, la voluntad de las partes.

      ii) Causa del presupuesto de hecho, que en Derecho Tributario es la capacidad contributiva y en Derecho privado, la licitud del interés privado.

   b. Unidad fundamental de los diferentes impuestos, configurados dogmáticamente de la misma manera.

B. Planteamiento de la doctrina de la autonomía dogmática:

a. El Derecho Impositivo no considera como presupuesto de la obligación, un negocio jurídico, sino la relación económica que él crea.

b. Para el Derecho Tributario no es importante la intención jurídica, sino la intención empírica.

c. Para el Derecho Tributario es importante la disciplina que el derecho privado da a una determinada relación, sólo en cuanto deriva directamente de la intención empírica, no en cuanto deriva de una preeminencia acordada por el Derecho privado a la intención jurídica de las partes.

d. Para el Derecho Impositivo, la voluntad de las partes no es fuente de la obligación.

e. Para el Derecho Impositivo, la licitud de la intención de las partes no es causa de la obligación.

2. Error del planteamiento fundado en la distinción entre impuestos sobre hechos económicos e impuestos sobre negocios jurídicos.

La intención jurídica es importante para el Derecho Tributario, sólo cuando significa una voluntad de las partes idéntica a la voluntad de la ley, que daría determinada disciplina a la manifestación de voluntad empírica, aun sin una manifestación de voluntad de las partes, salvo en los casos en los que la ley establece hechos imponibles abstractos o formales.

3. La doctrina labandiana del valor universal del Derecho Civil y la reacción de la doctrina alemana, suiza, italiana y francesa.

A. Primitivo planteamiento del problema de la autonomía del derecho tributario frente al Derecho Civil, a propósito de la imponibilidad de la renta obtenida de actividades inmorales o ilícitas.

B. Soluciones:

a. De Laband (que sostiene el valor universal del Derecho Civil, considerado como el derecho común) que opina por la no imponibilidad.

b. Modernas (Blumenstein, para quien el impuesto a la renta no grava la actividad lucrativa en sí, sino su efecto económico, es decir, la renta y la capacidad contributiva manifestada por ella), que sostienen la imponibilidad.

C. Reacción de la doctrina:

a. En Alemania: Ball, Becker Lion.

b. En Francia: Trotabas, Corneille, Hebraud.

c. En Suiza: Blumenstein.

d. En Italia: Escuela de Pavia: Griziotti y sus alumnos.

4. La «consideración económica» y el dilema «forma o sustancia».

A. Criterio de la doctrina sobre interpretación de las leyes fiscales: El interés económico, basándose en razones no de carácter dogmático, sino fundadas sobre consideraciones de interés, sobre la finalidad inminente (Emge; en contrario: Blumenstein, para quien, como tanto el Derecho Impositivo como el Derecho Civil, adoptan como presupuestos relaciones económicas, no hay razón para suponer que tenga que ser necesariamente distinta la manera de considerar la misma relación económica en las dos ramas del derecho citadas; por lo que propugna, con Giannini, una solución ecléctica: tener en cuenta la definición civilista del hecho en común, con salvedad de las consideraciones tributarias de orden económico.

B. Doctrina sentada por la jurisprudencia en Estados Unidos de América: La imposición es materia de sustancia y no de forma; para la aplicación del impuesto tiene importancia el resultado económico y no las formas empleadas.

C. Crítica de Jarach: Falta de explicación dogmática. Si el principio de interpretación sustancial es fundado en razones de naturaleza conceptual, pierde su equívoca generalidad de regla práctica y puede ser aplicado en cada caso según los principios generales de la relación impositiva (fuente, presupuesto, causa).

5. Fundamento conceptual de la consideración económica.

A. Necesidad de basar este criterio en principios conceptuales.

B. Críticas a la consideración económica sin fundamento conceptual:

a. Su ineficacia dogmática no se mejora por su inclusión en la ley positiva.

b. Es erróneo considerar como fundamento de la regla el hecho de ser el impuesto una prestación pecuniaria (Blumenstein). También la tasa y la multa son prestaciones pecuniarias y,

sin embargo, el criterio de apreciación del presupuesto de ellas no es el económico (Jarach).

C. Fundamento conceptual de la consideración económica: El hecho imponible, desde el punto de vista dogmático formal, es siempre un hecho, nunca un negocio, y, desde el punto de vista dogmático-sustantivo, es siempre un hecho de naturaleza económica, sobre cuya magnitud se mide la obligación según el principio de la capacidad contributiva.

D. Conclusiones:

a. No existe necesidad de continuas divergencias entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario, respecto a la disciplina del presupuesto de las obligaciones, porque ambos derechos presuponen y disciplinan hechos económicos (Blumenstein).

b. Los equivalentes económicos no siempre son equivalentes jurídicos (doctrina de U.S.A.).

c. Existe independencia, dogmática del Derecho Tributario respecto al Derecho Civil, porque es diferente el valor que atribuyen a la voluntad privada y porque es diferente la causa de los presupuestos de hecho de las obligaciones.

XVI. CONCEPTO JURÍDICO DE EVASIÓN FISCAL.

1. La evasión fiscal deriva lógica y directamente de los principios generales del Derecho Tributario, por eso no necesita reglamentación especial (Becker, Ball).

2. Jurisprudencia suiza y norteamericana:

A. Jurisprudencia suiza: Para que exista evasión se necesita que se reúnan los siguientes requisitos:

a. Objetivos:

i) Que las formas jurídicas civiles empleadas por las partes no sean normales para la relación económica que ellas se proponen crear.

ii) Que por este medio se reduzca o elimine el impuesto.

b. Subjetiva: que las partes hayan elegido esas formas jurídicas anormales, para disminuir o evitar el impuesto.

B. Jurisprudencia norteamericana: La intención de evadir el impuesto no es suficiente para someter a impuesto un hecho que por sí mismo no fuese imponible.

3. Crítica de Jarach a la jurisprudencia suiza:

A. Los requisitos son establecidos arbitraria y apriorísticamente.

B. No hay razón jurídica para convertir en imponible un hecho que por sí mismo no lo sería, sólo porque se reúnen los tres requisitos exigidos.

C. La tesis de la jurisprudencia norteamericana es lógica.

XVII. OBJETO MATERIAL DEL HECHO IMPONIBLE: ELEMENTO SOBRE EL CUAL SE APLICA LA UNIDAD DE MEDIDA (VALOR MONETARIO, PESO O NÚMERO DE UNIDADES), SOBRE LA QUE SE APLICARÁ LA TASA DEL IMPUESTO.

Clasificación de los ingresos nacionales en el Perú

1o.- Ingresos de Derecho Privado.

2o.- Ingresos de Derecho Público:

I. Tributos:

A. Impuestos:

a. Directos:

I) A la renta:

1o) Cedulares:

1) A la renta obtenida del capital:

A) Impersonal: Impuesto sobre la renta movible.

B) Semipersonal: Impuesto a los predios.

2) A la renta obtenida del capital y del trabajo Semipersonales:

A) Impuesto a las utilidades industriales y comerciales:

a) En general

b) A las sobreutilidades

c) A los beneficios obtenidos de la transferencia onerosa de inmuebles no gravados con impuesto a las utilidades industriales y comerciales.

B) Impuesto de patente (licencia anual de ejercicio de la industria y el comercio).

3) A la renta obtenida del trabajo:

A) Independiente: Semipersonales:

a) Impuesto a las utilidades de profesiones no comerciales.

b) Impuesto patente (licencia anual de ejercicio de profesiones no comerciales).

B) Dependiente. Semipersonal: Impuesto a los sueldos.

2o) Complementario:

1) A la renta global: Personal: De tasas progresivas.

2) A determinadas rentas: Impersonal: De tasas fijas (proporcionales).

A) A la renta de valores al portador

B) A la renta obtenida del Perú por personas naturales no residentes o por personas jurídicas establecidas en el extranjero.

II) A las sucesiones.

1o) A las porciones sucesorias.

2o) A las tasas hereditarias.

b. Indirectos:

I) Derechos aduaneros:

1o) De importación

2o) De exportación

II) Contribuciones internas

III) Impuestos a las transacciones.

IV) Impuestos cobrados por el procedimiento del monopolio.

B. Tasas:

a. De aduanas.

b. De correos, telégrafos radiotelegrafía.

c. De depósitos fiscales.

d. De otros servicios.

II. Penas pecuniarias.

Extractos del libro «*Manual de impuestos peruanos de sucesión*» (1944) del doctor Juan Lino Castillo Vargas

Capítulos correspondientes a la teoría e historia del impuesto a las sucesiones y a la legislación entonces vigente al respecto

CAPÍTULO I:

Teoría e historia del Impuesto a las Sucesiones

SUMARIO: *1. Definición.– 2. Historia del impuesto a las sucesiones en general.– 3. Historia del impuesto a las sucesiones en el Perú.– 4. Fundamentos del impuesto a las sucesiones.– 5. Objeciones al impuesto de sucesión.– 6. Ventajas e inconvenientes financieros del impuesto de sucesión.– 7. Lugar del impuesto sucesorio en las clasificaciones de los impuestos.– 8. Destino del impuesto a las sucesiones.– 8. Modalidades del impuesto sucesorio.*

1. Definición

Se da el nombre de impuesto a las sucesiones, a la cantidad de dinero que, con el fin, común a todo impuesto, de cubrir los gastos ocasionados por el funcionamiento de los servicios públicos, exige el Estado, a todo el que experimenta

un aumento de su patrimonio, como consecuencia de una transmisión gratuita.

2. Historia del impuesto a las sucesiones en general

Los orígenes conocidos del impuesto a las sucesiones se remontan al siglo VII antes de Cristo, siglo en el que ya se cobraba, en Egipto, un impuesto de 10 al 15% sobre el valor de todos los bienes transmitidos por causa de muerte. (Papiro de Turín (117 después de J.C.) citado por Lombroso (G.).- Recherches sur l'economie politique de l'Egipte sous les Lagides, Turín, 1870; Khallaf (Hossein).- L'impôt sur les successions, París, 1939).

Existió en varias ciudades griegas. (Schultz (W.J.).- The Taxation of Inheritance, Boston, New York, 1926).

En Roma, el impuesto a las sucesiones apareció en el año 40 antes de J.C., creado con carácter temporal, por edicto de los triunviros, para cubrir los gastos de la guerra contra Pompeyo. En la época de Augusto, la ley Julia, de *vicesima hereditatum* (5 después de J.C.), estableció dicho impuesto como ingreso permanente del tesoro en forma análoga a la que reviste en la actualidad, especialmente en lo que se refiere a las reglas para determinar la materia imponible, a las excepciones y a la administración. Representaba la vigésima parte (5%) del valor de la porción que recibía cada sucesor y era aplicable únicamente a los ciudadanos romanos. Caracalla, al extender el derecho de ciudad a latinos y peregrinos (constitución del año 212), amplió el campo de aplicación del impuesto sucesorio.

Bajo el régimen feudal, el impuesto de sucesión se transformó en lo que se conoce hoy con el nombre técnico de tasa, es decir, entrega de dinero efectuada por el individuo, con ocasión de un servicio que le presta un agente público o de un privilegio que se le acuerda. El privilegio era la autorización que el señor concedía al heredero, para que sucediera en la posesión de los bienes de su causante.

A fines del siglo XIV inició Génova (1395) el retorno a la forma romana del impuesto sucesorio. Siguieron la misma dirección, Florencia, en el siglo XV; en el XVI, Venecia y los Países Bajos; en el XVII, los Estados alemanes; y, al terminar el XVIII, España, Francia y Suiza.

En los siglos XVII y XVIII, el citado impuesto tuvo en Francia y en Inglaterra el carácter de derecho de registro (*centiéme denier, Probate Duty*), carácter que también tuvo al iniciarse en Estados Unidos de América.

Durante el siglo XIX, casi no hubo Estado en cuyo sistema fiscal no figurara el impuesto a las sucesiones; pero solamente en la actual centuria ha logrado dicho impuesto su máximo desarrollo. El astronómico crecimiento de las necesidades fiscales, el uso de la progresión como medio de obtener la justicia del impuesto y la influencia de los movimientos sociales han determinado tal desarrollo.

3. Historia del impuesto a las sucesiones en el Perú

En el Perú, el establecimiento del impuesto a las sucesiones no se produjo hasta mediados del siglo XIX.

Durante la época colonial, la Real Cédula española de 11 de junio de 1801 ordenó a los virreyes que comunicaran e hicieran cumplir el reglamento inserto sobre la cobranza de la contribución temporal a los legados y herencias en las sucesiones transversales; pero no se ha logrado encontrar dato alguno que revele que se llegó a cumplir dicha orden en el virreinato del Perú.

En la historia del impuesto sucesorio en el Perú se advierten tres períodos bien definidos. Se les puede denominar: del impuesto proporcional (1850-1916); del impuesto progresivo (1916-1931); y de la doble imposición (desde 1931).

En el período del impuesto proporcional se distinguen tres modalidades: la alcabala de consolidación; el impuesto de sucesión como renta nacional; y el impuesto de sucesión, renta local.

La Ley de 16 de marzo de 1850, conocida con el nombre de Ley de Consolidación de la Deuda Interna, estableció, entre otros ingresos especialmente afectados al servicio de los vales de la Caja de Consolidación, un impuesto de 2% sobre las herencias, los legados y las donaciones entre parientes colaterales y entre extraños.

Dicho impuesto, que se empezó a aplicar el 1 de abril de 1850, fue reglamentado por el Decreto Supremo de 5 de mayo de 1850 [...] (Anexo II, 1) y las Resoluciones Supremas de 17 de septiembre de 1851 [...] (Anexo V, 1); 4 de mayo de 1853 [...] (Anexo V, 2); 28 de septiembre de 1858, [...] (Anexo V,4) y 4 de abril de 1862 [...] (Anexo V, 5).

El impuesto se aplicaba sobre la porción neta de cada sucesor; su tasa era proporcional y no diferenciada; no comprendía a las sucesiones entre parientes en línea recta; y tenía efecto retroactivo para las sucesiones

entre colaterales o extraños abiertas antes de la promulgación de la Ley de 1850, cuya división y partición y adjudicación fuera posterior.

El Decreto Supremo de 17 de enero de 1866 (Anexo II, [...] 2) convirtió el impuesto sucesorio en renta del presupuesto del Estado. Conforme a dicho decreto, el impuesto se aplicaba sobre la porción neta de cada sucesor; y no se exceptuaba a las sucesiones entre parientes en línea recta. Las tasas eran proporcionales y diferenciadas según la clase de parentesco o la ausencia de vínculo familiar entre el sucesor y su causante. Las normas de procedimiento permitían aplicar y cobrar rápida y eficazmente el impuesto.

El rendimiento logrado en 1866, primer año en que rigió el Decreto Supremo en referencia, revela los resultados financieros de la reforma. Dicho año se recaudó S/.115,181.00 (Dancuart, (P.E.), Anales de la Hacienda Pública del Perú, t. VII, p. 18), cifra que, por curiosa coincidencia, es casi igual a la que se obtuvo en 1916 (S/.115,259.93), primer año de aplicación de la Ley n.° 2227, aún vigente.

El Decreto Supremo de 14 de diciembre de 1867 [...] (Anexo II, 3), que declaró nulos los actos oficiales del Gobierno iniciado en 1865, hizo que el impuesto sucesorio volviese a adoptar la modalidad conocida con el nombre de alcabala de consolidación.

La Ley Orgánica de Municipalidades de 7 de abril de 1873 (Anexo I, 3), [...] que estableció la descentralización administrativa, dio al impuesto de sucesión, el carácter de renta local.

La citada ley diferenció las tasas del impuesto. Los sucesores colaterales debían pagar 2% y los extraños 4% (artículo 61, incisos 8 y 9).

El impuesto sucesorio regido por la Ley de 1873, fue aplicado, hasta 1879, con arreglo a las disposiciones reglamentarias dictadas para la alcabala de consolidación. El 9 de diciembre de dicho año se expidió un decreto supremo modificatorio del procedimiento, cuyas principales disposiciones rigen hasta hoy, incorporadas en el articulado de la Ley n.° 2227.

El artículo 3, inciso 6 de la Ley de Descentralización Fiscal de 13 de noviembre de 1886, (Anexo I,4) [...] y el artículo único, inciso 6, de la de Rentas Departamentales de 27 de diciembre de 1897, [...] (Anexo I, 6) reprodujeron los incisos 8 y 9 de la Ley de 1873, siendo de advertir que la parte considerativa de la ya citada Ley de 27 de diciembre de

1897 acredita que el hecho de haberse dejado de incluir el impuesto sucesorio entre las rentas departamentales enumeradas en la Ley de 21 de octubre del mismo año, no produjo, en la práctica, la transformación de dicha renta local, en nacional.

El 12 de febrero de 1916, la promulgación de la Ley n.° 2227 (Anexo I, 10), [...] aún en vigor, abrió el segundo período, en el que el impuesto sucesorio, aplicable también sobre la porción neta de cada sucesor, se convierte en progresiva y comprenden, como en el Decreto de 1866, a las transmisiones entre parientes en línea recta. Deja de ser ingreso local para convertirse en nacional. La Ley n.°4890, de 8 de enero de 1924 (Anexo I, 14), modificó la tarifa, adoptando otra modalidad de progresión.

En el tercer período, además del impuesto a las porciones sucesorias, que subsiste con las mismas características que lo distinguen desde 1916, se aplica otro impuesto, también progresivo, sobre la masa hereditaria considerada como un todo.

Este período comenzó el 28 de octubre de 1931, con la dación del decreto ley n.°7392 (Anexo I, 30), [...] que creó el impuesto a las masas hereditarias, como renta de las Universidades oficiales. La Ley n.° 7873, de 15 de noviembre de 1933 (Anexo I, 35), [...] modificó la tarifa y reprodujo con ligeras variantes, el Decreto Ley n.° 7392 ya citado. Con posterioridad, especialmente a partir de 1937, se han dictado varias Leyes que introducen modificaciones accesorias en la Ley n.° 2227.

4. Fundamentos del impuesto a las sucesiones

Para fundamentar el impuesto a las sucesiones se han formulado numerosas teorías que, por lo general, han influido en la organización dada a dicho impuesto, por las legislaciones positivas.

Tal influencia justifica una sucinta exposición de las principales, agrupadas según se basen en argumentos de orden financiero, jurídico o social.

Las teorías basadas en argumentos financieros se dividen en:

1. Las que consideran el impuesto a las sucesiones, como precio de cambio;
2. Las que lo suponen complementario del impuesto a la renta; y
3. La que se basa en la teoría de las facultades del contribuyente o de la igualdad de sacrificio.

Las teorías que consideran el impuesto a las sucesiones como precio de cambio tienen tres modalidades principales:

A. La del costo del servicio, según la cual el gravamen a las sucesiones, es la contrapartida de los gastos realizados por el Estado, para asegurar el cumplimiento de la voluntad del causante sobre la transmisión de sus bienes;

B. La del precio del servicio, que considera el impuesto a las sucesiones como el precio de la protección acordada por el Estado, a la transmisión por causa de muerte (Gladstone); como una prima de seguro (Leroy-Beaulieu);

C. La de la participación del Estado como asociado tácito, según la cual el impuesto a las sucesiones, representa la entrega al Estado, de la parte que le corresponde en el patrimonio del difunto, como un asociado tácito (Eschembach).

Las teorías que suponen que el impuesto a las sucesiones es un complemento del impuesto a la renta, percibida o gastada, tienen también tres modalidades principales:

A. La de la amortización, que afirma que el impuesto a las sucesiones hace que el Estado perciba los impuestos evadidos por el causante (Jakob);

B. La que considera el impuesto a las sucesiones como un impuesto a la renta capitalizada (Bastable, Schanz);

C. La de la compensación, que a las sucesiones sirve para compensar la desigualdad originada por los impuestos indirectos.

El fundamento actualmente más aceptado del impuesto a las sucesiones es el que se basa en la teoría de las facultades del contribuyente, que sostiene que el impuesto, en general, debe estar en relación con la capacidad contributiva del individuo y debe representar para cada contribuyente, un sacrificio igual (Alessio, Allix, Einaudi, Flora, Jèze, Seligman, van Eheberg, Wagner).

Se considera que la sucesión representa para el sucesor, una renta accidental, que permite aumentar sus facultades contributivas, y que, en consecuencia, dicho aumento debe traducirse en una contribución específica.

Se objeta esta teoría, puesto que no siempre el hecho de recibir una sucesión, significa para el sucesor un aumento de riqueza

particularmente en el caso de sucesiones entre parientes en línea recta, en las que, por otra parte, suele faltar, muchas veces, la gratuidad, ya que los bienes transmitidos pueden haber sido adquiridos, por lo menos en parte, por el trabajo de los sucesores.

Las tarifas moderadas para las sucesiones entre parientes en línea recta y las excepciones en la base están destinadas a salvar tales objeciones.

Son teorías basadas en argumentos jurídicos:

1. La de la propiedad eminente del Estado o de la desheredación (Bentham, Jefferson y Stuart Mill); y
2. La del Estado coheredero, basada en la teoría de la solidaridad (Pfizer, Blunstchli, Wagner).

Desde el punto de vista social, se considera el impuesto a las sucesiones como un medio de reforma de la sociedad (Stuart Mill, los discípulos de Saint-Simon, Wagner, los socialistas).

Se relaciona con esta dirección, la limitación de la herencia por medio del impuesto a las sucesiones, de la que proporciona un ejemplo la ley peruana n.° 7873, sobre impuesto a las masas hereditarias. En dicha ley, la modalidad de progresión adoptada para la tarifa aplicable a las sucesiones entre parientes colaterales, entre extraños y a favor de hijos adoptivos, significa una limitación a la herencia, ya que es absorbido por el citado impuesto, todo exceso sobre S/.5'100,000.00 de masa hereditaria neta que se trasmita a tales sucesores.

5. Objeciones al impuesto de sucesión

Desde el punto de vista económico, se objeta al impuesto de sucesión:

1. Que desanima al individuo; que le quita al hombre el móvil del trabajo, que consiste en asegurar a sus hijos, objeción que es desmentida por Carnegie y Schawb, al afirmar que el motivo de su actividad era el deseo de producir, de ganar, independientemente de la utilización de las ganancias; pero que es valedera para los pequeños y medianos patrimonios;
2. Que destruye el capital (A. Smith, Ricardo Bastable, Say, Leroy-Beaulieu), objeción que está condicionada a que el impuesto a las sucesiones se agüe con el capital y no con la renta, siendo esto último lo corriente, debido a las tasas moderadas y a los plazos

de pago; y a la que se opone el hecho de coexistir las tarifas altas del impuesto de sucesión y la prosperidad económica, en países como Inglaterra o Estados Unidos de América; y

3. Que es susceptible de originar doble imposición.

6. Ventajas e inconvenientes financieros del impuesto de sucesión

Se señala como ventajas financieras del impuesto a las sucesiones:

1. Que lo soporta, en definitiva, el pagador del impuesto;
2. Que es de alto rendimiento;
3. Que es fácil de recaudar, ya que grava al contribuyente, en un momento en que está particularmente dispuesto a desembolsar una parte de la renta accidental y, a veces, inesperada, que acaba de obtener;
4. Que es de recaudación poco costosa, desde que, en un impuesto a las sucesiones bien organizado los gastos de cobranza no exceden, normalmente, del 1% ó 2%.

Como inconvenientes financieros del impuesto sucesorio, se cita:

1. La dificultad de prever su rendimiento;
2. La dificultad de evitar la evasión.

7. Lugar del impuesto sucesorio en las clasificaciones de los impuestos

En la clasificación tradicional de los impuestos en directos e indirectos, el impuesto a las sucesiones será directo, si se entiende por tal el que es soportado definitivamente por quien lo paga o el que grava la riqueza en sí, considerando en este último caso, que el impuesto sucesorio recae sobre la riqueza y no sobre la transferencia de la propiedad. Será indirecto, si se considera impuesto directo el que se cobra mediante roles nominativos o padrones, e indirecto, el que se cobra al constatarse el hecho que lo origina.

En la clasificación de los impuestos en personales, semipersonales e impersonales, el impuesto sucesorio será personal, si se aplica teniendo en cuenta la capacidad económica general del contribuyente; semipersonal, si grava al sucesor en razón de los bienes que adquiere, teniendo en cuenta algunas de sus condiciones personales, pero no su

capacidad económica general; e impersonal, si recae sobre los bienes, independientemente de la persona del contribuyente.

El impuesto a las sucesiones, aunque siempre es calculado sobre el capital, puede ser impuesto al capital o a la renta, según su magnitud y las modalidades de su cobranza.

La dificultad de encuadrar el impuesto de sucesión dentro de las clasificaciones existentes ha dado margen a que algunos lo consideren como un impuesto especial o a que se cree una subdivisión destinada exclusivamente a comprenderlo. La segunda solución ha sido adoptada por Seligman (Seligman (E.).- Cours de La Haye, 1927, t. V), quien dentro de su clasificación de los impuestos en indirectos o impersonales y directos, dividiéndose los directos en personales, semi-personales y mixtos, reserva la última subdivisión para los impuestos sucesorios, e incluye entre ellos, al impuesto a las donaciones.

8. Destino del impuesto a las sucesiones

Generalmente el impuesto a las sucesiones es una renta nacional. En los estados federales es común que, además del impuesto sucesorio que cobra cada Estado particular, exista un impuesto federal a las sucesiones.

Quienes consideran que el impuesto de sucesión puede destruir el capital, son partidarios de emplear su rendimiento en obras reproductivas, tales como la educación o la asistencia social, afectando especialmente dicho ingreso, a alguno de los servicios públicos mencionados.

9. Modalidades del impuesto sucesorio

Existen dos modalidades principales del impuesto sucesorio:

1. El impuesto sobre la masa hereditaria global, sin tener en cuenta a los sucesores;
2. El impuesto sobre la participación de cada sucesor.

Es frecuente encontrar ambas formas en un mismo Estado.

También existe una variante de la primera forma, en la que, aunque el impuesto grava a la masa hereditaria considerada como un todo, se tiene en cuenta el parentesco que exista entre el causante y sus sucesores.

CAPÍTULO II

Legislación vigente

SUMARIO: *1. Características de los impuestos sucesorios existentes en el Perú.– 2. Su destino.– 2.1. Características de los impuestos sucesorios existentes en el Perú.– 2.2. Su rendimiento.– 2.3. Su costo y recaudación.– 2.4. Leyes vigentes.– 2.4.1. Sobre impuesto a las porciones sucesorias.– 2.4.2. Sobre impuesto a las masas hereditarias.– 2.4.3. Modificatorias, comunes a los dos impuestos.– 2.5. Ley aplicable.*

1. Características de los impuestos sucesorios existentes en el Perú

En la actualidad, existen en el Perú dos modalidades del impuesto a las Sucesiones:

1. El impuesto sobre la participación de cada sucesor, llamado impuesto de sucesión, impuesto a las porciones sucesorias de alcabala de herencias; y
2. El impuesto sobre el conjunto de los bienes de la sucesión, llamado impuesto a las masas hereditarias o impuesto universitario.

En ambos, la materia imponible es el activo neto de la sucesión, las tarifas son progresivas y se tiene en cuenta el parentesco del sucesor con su causante.

Dentro de la clasificación oficial de los impuestos (artículo 8 L.O.P.), el que grava a las porciones sucesorias es un impuesto indirecto, denominado alcabala de herencias (partida 51, cap. II, tít. I del Presupuesto General de la República para 1941 (en el Presupuesto para 1942, p. 60) se le denomina impuesto a las sucesiones).

El impuesto a las masas hereditarias no ha sido encuadrado oficialmente dentro de la clasificación establecida por la Ley Orgánica del Presupuesto; pero parece lógico incluirlo en el mismo grupo en que se ha considerado al impuesto a las porciones sucesorias.

Nuestros impuestos sucesorios son de tipo semi-personal; y, por su forma de recaudación y por los plazos acordados para el pago, que permiten que, por lo general, no se disminuya el capital trasmitido, se puede considerar que, normalmente, son impuestos que recaen sobre la renta.

2. Destino de los impuestos sucesorios

El impuesto a las porciones sucesorias es ingreso del Estado, en el que los Consejos Provinciales tienen una participación que compensa lo que percibían las administraciones locales cuando el referido impuesto era renta departamental (artículo 23 L. 2227, artículo 7 L. 4232 de 14 de marzo de 1921.- Anexo I, 11).

En cumplimiento de la disposición suprema de 7 de junio de 1922 (Anexo III, 3), la Dirección de Contabilidad, sobre la base de la recaudación del impuesto de sucesiones, en cada provincia, durante el quinquenio de 1917 a 1921, prorrateó entre los Consejos Provinciales, la cantidad de S/.47,584.00, fijada como participación de las Juntas Departamentales en dicho impuesto, por disposición suprema de 10 de mayo de 1916 [...] (Anexo III, 2). Dicha participación y su prorrateo, aprobados por disposición suprema de 19 de noviembre de 1924 (Anexo III, 5), [...] son fijos, no variables.

El impuesto a las masas hereditarias es renta propia de las Universidades oficiales (artículo 1, L. 7873). De su producto corresponde el 70%, con un límite máximo de S/.800,000.00 al año, a la Universidad Nacional Mayor de San Marcos de Lima y el 30% restante, por iguales partes, a las Universidades Nacionales de Arequipa, Cuzco y la Libertad, (artículo 7, L. 7873).

3. Rendimiento de los impuestos de sucesión

El rendimiento anual del impuesto a las porciones sucesorias, desde que, en 1916, fue establecido como renta nacional, ha sido el siguiente (Fuentes: de 1916 a 1939, Cuentas Generales de la República; para 1940, Dirección de Presupuesto):

Año	Previsto en el Presupuesto S/.	Recaudado S/.	Mayor Ingreso S/.	Menor Ingreso S/.
1916	199,270.00	115,259.93	----------	84,010.07
1917	199,270.00	347,350.59	148,080.59	----------
1918	236,400.00	149,507.66	----------	86,892.34
1919	317,480.00	400,978.62	83,498.62	----------
1920	332,147.49	351,027.92	18,880.43	----------
1921	405,484.88	488,042.03	82,557.14	----------
1922	320,000.00	408,321.01	88,321.01	----------
1923	413,100.00	631,086.69	217,986.69	1'061,790.00

1924	2'006,368.31	944,578.22	----------	----------
1925	615,310.00	1'282,189.17	666,879.17	----------
1926	944,570.00	1'232,165.95	287,595.95	----------
1927	819,530.00	2'003,494.20	1'183,964.20	----------
1928	1'700,000.00	1'835,245.73	135,245.73	781,816.73
1929	2'600,000.00	1'818,183.27	----------	163,843.05
1930	1'423,500.00	1'425,664.44	2,164.44	----------
1931	1'423,500.00	1'448,124.39	24,624.39	----------
1932	1'400,000.00	1'236,156.95	----------	----------
1933	1'000,000.00	1'338,325.79	338,325.79	----------
1934	1'312,600.00	1'439,342.31	126,742.31	----------
1935	1'439,342.00	1'470,640.37	31,298.37	----------
1936	1'509,342.00	1'563,211.27	53,869.27	----------
1937	1'600,000.00	1'638,981.25	38,981.25	----------
1938	1'600,000.00	2'080,214.66	480,214.66	
1939	2'000,000.00	1'439,485.79	----------	560,514.21
1940	2'000,000.00	1741,616.32	----------	258,383.68

(En 1941, se previó S/. 2'000,000.00 y se recaudó S/.3'096,428.78, lo que representa un mayor ingreso de S/.1'096,428.78).

El impuesto a las masas hereditarias ha producido anualmente, desde su creación, las siguientes cantidades (Fuente: Caja de Depósitos y Consignaciones, Departamento de Recaudación):

Año	Recaudado
1932	175,679.67
1932	175,679.67
1933	173,743.75
1934	334,864.28
1935	696,960.15
1936	517,227.53
1937	608,009.37
1938	1'069,414.91
1939	343,353.71
1940	525,842.62

(En 1941, el rendimiento fue de S/. 1'417,230.13)

4. Costo de recaudación

El costo de recaudación del impuesto a las porciones sucesorias pasa de S/. 240,000.00 al año, cantidad que representa más del 14.1% de S/.1'692,701.86, a que asciende el promedio de recaudación anual del citado impuesto, en el último quinquenio.

El costo de recaudación del impuesto a las masas hereditarias representa el 1.5% del producto de dicho impuesto.

5. Leyes vigentes en materia de impuestos de sucesión

Se pueden clasificar las leyes vigentes sobre impuestos de sucesión en tres grupos:

1. Leyes relativas al impuesto a las porciones sucesorias;
2. Leyes relativas al impuesto a las masas hereditarias; y
3. Leyes modificatorias, comunes los dos impuestos.

6. Leyes relativas al impuesto a las porciones sucesorias

1. Ley n.° 2227 de 12 de febrero de 1916, básica en la materia (Anexo I, 10), [...] reglamentada con fecha 8 de marzo de 1916 (Anexo II, 6) [...]. Es aplicable al impuesto a las masas hereditarias (artículo 10, L. 7873);
2. Ley n.° 4890 de 8 de enero de 1924, modificatoria de la tarifa de la Ley n.° 2227 [...] (Anexo I, 14).

7. Leyes vigentes relativas al impuesto a las masas hereditarias

1. Ley n.° 7873 de 15 de noviembre de 1933 [...] (Anexo I, 35), sustitutoria y modificatoria del Decreto Ley n.° 7392 de 28 de octubre de 1931 [...] (Anexo I, 30), que creó dicho impuesto en el Perú;
2. Ley n.° 7963, de 29 de diciembre de 1934 [...] (Anexo I, 37), derogatoria del artículo 12 de la Ley n.° 7873, que daba efecto retroactivo a esta Ley. (La R.C.S.C. n.° 750 de 28 de mayo de 1941 [...] (Anexo IV, 20) ha declarado que la Ley n.° 7963 no es interpretativa).

8. Leyes modificatorias comunes a los dos impuestos:

1. Ley n.° 8548 de 15 de junio de 1937 [...] (Anexo I, 44) sobre medidas para combatir la evasión, procedimientos de cobranza y de lo contencioso, señalamiento de nuevo término de prescripción y restablecimientos de la excepción en la base, en el impuesto a las porciones sucesorias;

2. Ley n.° 8569 de 27 de agosto de 1937 [...] (Anexo I, 45), que exceptúa de impuestos de sucesión a las compensaciones por tiempos de servicios que perciben los familiares de los obreros fallecidos;
3. Ley n.° 8669 de 27 de mayo de 1938 [...] (Anexo I, 47), sobre tasación de acciones de Sociedades Anónimas;
4. Ley n.° 8740 de 8 de septiembre de 1938 [...] (Anexo I, 48), que establece que los valores mobiliarios sólo están exceptuados de impuestos de sucesión, cuando la ley lo declara expresamente, y no en forma genérica;
5. Ley n.° 8758 de 20 de octubre de 1938 [...] (Anexo I, 49), que dispone que las tasas aplicables a los sucesores extranjeros no domiciliados en el Perú, sean las mismas que rigen para los nacionales;
6. Ley n.° 8857 de 16 de marzo de 1939 [...] (Anexo I, 50), sobre prescripción;
7. Ley n.° 8872 de 30 de marzo de 1939 [...] (Anexo I, 51), sobre las acciones de las sociedades anónimas familiares.

9. Ley aplicable

La ley aplicable es la vigente en la fecha del fallecimiento del causante o en la fecha en que se realiza la transmisión entre vivos (artículo 22, L. 2227).

Las leyes sobre impuestos a las porciones sucesorias que han regido antes del 13 de febrero de 1916, son las siguientes (no se incluye el D.S. de 17 de enero de 1866, por haber sido declarado nulo por D. S. de 14 de diciembre de 1867):

1. Ley de Consolidación de la Deuda Interna de 16 de marzo de 1850 (Anexo I, 1);
2. Ley Orgánica de Municipalidades de 7 de abril de 1873 [...] (Anexo I, 3);
3. Ley de Descentralización Fiscal de 13 de noviembre de 1886 [...] (Anexo I, 4);
4. Ley de Rentas Departamentales de 27 de diciembre de 1897 [...] (Anexo I, 6).

En el impuesto a las masas hereditarias, antes de 16 de noviembre de 1933, rigió el Decreto Ley n.° 7392 de 28 de octubre de 1931.

Autonomía del Derecho Tributario*

Debo confesar que no sin vacilaciones he aceptado la honrosa invitación de la Comisión Ejecutiva de Cooperación Intelectual del Colegio de Abogados, para ocuparme, en esta ilustre tribuna, de un tema de Derecho Tributario, rama del Derecho a la que con dificultad se concede la categoría de disciplina jurídica.

Si a pesar de la conciencia de mis propias limitaciones me he atrevido a aceptarla, ha sido porque, responsable de la iniciación entre nosotros de la tendencia que sostiene la autonomía del Derecho Tributario y, también, de la aplicación práctica de dicha tendencia sobre la base de consideraciones doctrinarias, me he considerado en cierto modo en la obligación de recordar su fundamentación teórica, sus límites y de exponer su expresión en nuestro medio.

En la actualidad se acentúa la importancia de la corriente, representada, entre otros, por Blumenstein, Giannini y Jarach, que estudia la tributación exclusivamente en su aspecto jurídico, a diferencia de la que considera dicho aspecto dentro

---

* Conferencia dictada por el doctor Juan Lino Castillo Vargas en el salón de actos del Colegio de Abogados de Lima, el 25 de agosto de 1954, dentro del ciclo programado por la Comisión Ejecutiva de Cooperación Intelectual de la Institución.

del estudio integral de la ciencia de las finanzas públicas, preconizada por los profesores Benvenuto Griziotti y Gaston Jèze, este último maestro, recientemente fallecido, de tanta influencia en el desarrollo sistemático y en la difusión de los estudios de finanzas públicas.

El creciente interés por el estudio del punto de vista jurídico de la tributación, aparte de razones de orden exclusivamente científico, es consecuencia, principalmente, de la magnitud alcanzada por la carga impositiva que deben soportar los contribuyentes de todo el mundo para cubrir los desorbitados gastos exigidos por la tensión internacional y por el número cada día mayor de funciones asumidas por el Estado; de la preponderancia general de los impuestos a la renta, cuya aplicación requiere normas detalladas y complejas como requisito indispensable para proteger el interés fiscal y el del contribuyente; y de la acción de organismos internacionales, como la División Fiscal del Departamento Económico de las Naciones Unidas, que continúa las actividades hacendarias de la desaparecida Sociedad de las Naciones, y de centros científicos, tales como la Oficina Internacional de Documentación Fiscal establecida en 1938 en Amsterdam, por la Asociación Fiscal Internacional, y como el Programa Internacional sobre Tributación organizado en 1952 por la Escuela de Leyes de la Universidad de Harvard, en cooperación con la ya citada División Fiscal de las Naciones Unidas y con el Gobierno y las Universidades de Estados Unidos de América y con las Universidades de otros países.

Es de singular importancia esta última organización que, respaldada por el prestigio científico de la Escuela de Leyes de Harvard, se propone estudiar la estructura legal y económica de los sistemas impositivos de treinta países del mundo, y publicar una exposición de ellos. En lo que respecta a América Latina, ya se han iniciado 108 trabajos referentes a Brasil, Colombia y México, y se piensa continuar con el Perú, Venezuela, Argentina y Chile y, probablemente, Cuba, Panamá y Uruguay.

Este interés por el aspecto jurídico de la tributación se ha manifestado entre nosotros por la creación, en 1948, de la Cátedra de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de San Marcos, cátedra que me confió dicha Facultad y en la que he continuado desarrollando la enseñanza de esta rama de la ciencia del Derecho, que ya había iniciado en 1944, en la Universidad Católica, al transformar el

contenido del Curso de Legislación Tributaria del Perú, dándole un sentido casi exclusivamente jurídico.

También se ha manifestado tal interés en la administración de los impuestos internos. En los últimos doce años esta administración se ha preocupado preferentemente de los problemas jurídicos inherentes a la función de aplicar impuestos. Ello implica el reconocimiento de la importancia del aspecto jurídico del ejercicio de la actividad, eminentemente jurisdiccional, de la administración tributaria, reconocimiento que ha sido reafirmado en la reciente y acertada reorganización de la Superintendencia General de Contribuciones, realizada sobre la base de principios adecuados de administración pública: división de funciones conforme a su proceso natural, asegurando la unidad de criterio, el debido control, la coordinación, la eficiencia y la oportunidad; selección objetiva del personal; y preparación y remuneración apropiada del mismo, principios cuya aplicación ha de merecer el respeto y la confianza de los contribuyentes.

No obstante el interés existente por el aspecto jurídico de la tributación, en general, es impreciso su conocimiento y vaga la noción de lo que es el Derecho Tributario.

Aún en las Conferencias Internacionales de Abogados se observa que se denomina Comité de Impuestos al que se ocupa del Derecho Tributario, eludiendo darle la denominación de la rama del Derecho que corresponde, y se advierte desorientación en cuanto a la dogmática del Derecho en referencia

Hay quienes sostienen que el conjunto de normas que regulan la actividad tributaria de las entidades públicas es sólo una parte del Derecho Administrativo, desde que éste es el que rige la actividad pública destinada a realizar los fines del Estado.

En el Estado de Derecho la aplicación de los impuestos tiene la característica de ser actividad conforme a ley. En consecuencia, no puede nacer una pretensión del Estado y la correspondiente obligación de una persona privada, si una ley material no ha previsto el hecho jurídico cuya realización haga nacer la relación tributaria, los sujetos a los que corresponden la pretensión y la obligación, y la medida de éstas, principio consagrado en el Perú por la norma constitucional que establece que sólo la Ley puede crear, suprimir y modificar impuestos, y que se

expresa en la fórmula general *nullum tributum sine lege*, análoga a la del Derecho Penal que proclama que no hay delito ni pena sin Ley.

La necesaria existencia previa de leyes tributarias sustantivas para que se produzca la actividad tributaria de las entidades públicas, determina la distinción entre Derecho Tributario sustantivo o material y Derecho Tributario procesal, y destruye el fundamento de la tesis que sostiene que el Derecho Administrativo comprende al Derecho Tributario.

Además, hay que recordar que existen tributos de aplicación directa por el contribuyente sin intervención de la Administración, tales como los impuestos y tasas pagados por medio de timbres y aun los impuestos a la renta en algunos países, como Estados Unidos de América y, desde las reformas de 1953, México y Colombias, lo que contraría, también, la tesis en referencia, cuya fundamentación aplicada al Derecho Civil y al penal conduciría al absurdo de pretender que ambos integran el Derecho Administrativo.

El Derecho Tributario sustantivo o material está constituido por el conjunto de normas que rigen la relación jurídica principal que nace de la realización del hecho gravable, y las relaciones jurídicas accesorias necesariamente vinculadas a ella. Es estructural y dogmáticamente autónomo, ya que forma instituciones jurídicas con estructura propia uniforme.

La autonomía dogmática del Derecho Tributario frente al Derecho Privado, se demuestra por la diferencia de fuente de la relación jurídica y de causa del presupuesto de hecho. Mientras que en Derecho Privado la voluntad de las partes es fuente de la relación jurídica, en Derecho Tributario lo es la Ley, y mientras que en el primero la licitud del interés privado es causa del presupuesto de hecho, en el segundo, la causa, en el impuesto, es la capacidad contributiva.

El Derecho Impositivo, a diferencia del privado, no considera el negocio jurídico como presupuesto de la obligación, sino la relación económica creada por dicho negocio; y sólo da importancia a la intención empírica y no a la intención jurídica de los contribuyentes.

Este último principio, consagrado en el Código Tributario alemán de 1919, y muy anteriormente, en una sentencia dictada por la Corte de Casación francesa, en 1871, informa diversas disposiciones de nuestras leyes sobre impuestos a las transmisiones de bienes, y es aplicado por

nuestra administración. Se le incluyó expresamente en un anteproyecto de reforma de nuestros impuestos a la renta.

Con él se relaciona la jurisprudencia establecida por la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, según la cual la imposición es materia de sustancia y no de forma, por lo que al aplicar el impuesto hay que tener en cuenta el resultado económico del hecho considerado y no las formas empleadas.

A la concepción doctrinaria de la autonomía del Derecho Tributario, representada, principalmente, por el tratadista italiano Dino Jarach, se opone la que sólo ve en la «emancipación» del Derecho Fiscal un hecho resultante de la creciente necesidad del Estado de procurarse medios de pago y de la tendencia de la Administración a interpretar en sentido que le sea favorable las nociones de derecho común. Tal es el punto de vista de Henry Laufenburger, Profesor de Finanzas de la Facultad de Derecho de París.

Desde luego, la tendencia de la Administración a que se refiere el Profesor Laufenburger es universal, pero me parece que ella constituye no una aplicación sino una deformación del concepto de autonomía del Derecho Tributario, construido no sólo como ejercicio intelectual de estudioso, sino como garantía para el contribuyente y para el Tesoro.

Por ello es necesario estudiar los límites de dicha autonomía. Ella no atribuye carácter absoluto a las leyes impositivas, ni restringe a las leyes de su misma naturaleza el poder de modificarlas.

La autonomía del Derecho Tributario consiste, como ya se ha dicho, en la independencia de su estructura y de su elaboración de conceptos frente a otras ramas del Derecho; pero no significa separación absoluta del sistema general del Derecho, ni está en contradicción con el principio de unidad del mismo.

Las leyes tributarias no están aisladas dentro del ordenamiento jurídico, sin sujeción a la interdependencia existente entre todas las normas que lo constituyen, ni, desde luego, tienen carácter absoluto, lo que significaría una injustificada preeminencia con respecto a las demás leyes.

Constituyen, como observa Trotabas, un cuerpo de Derecho, un conjunto de reglas jurídicas establecidas para fines puramente fiscales, pero que se aplican a personas, bienes, hechos y relaciones ya definidos y calificados por las leyes civiles.

De ahí que Giannini opine que al aplicarlas hay que tener en cuenta la definición que el Derecho Privado da a los hechos respectivos, con la salvedad de las consideraciones de orden económico que sean pertinentes.

En el Perú, aunque no existe reconocimiento legal expreso de la autonomía del Derecho Tributario, las leyes impositivas contienen numerosas disposiciones que reconocen tácitamente el principio, pudiéndose citar, como ejemplo, las que se refieren a la capacidad jurídica tributaria, que no coincide con la capacidad jurídica de Derecho Privado, a la residencia del contribuyente, a la responsabilidad del impuesto, y a la derivada de infracciones tributarias, en el caso de personas jurídicas.

En la práctica administrativa se da también constante aplicación a los principios que constituyen elaboraciones propias del Derecho Tributario, tal como el que se refiere a la importancia de la intención empírica. Hará diez años, determiné la expedición de una resolución en la que, a propósito de un problema de alcabala de enajenaciones, se declaró expresamente la preeminencia del aspecto económico sobre el jurídico en la aplicación de los impuestos.

También, y como manifestación de la tendencia de la administración fiscal a extender el alcance de las leyes impositivas fuera de su campo natural, se han producido deformaciones del principio de autonomía del Derecho Tributario. Son ejemplos de dicha deformación, la aplicación del impuesto a las porciones sucesorias a personas que conforme al Código Civil de 1936 no tienen parentesco legal con el causante, con las tasas que una Ley promulgada durante la vigencia del Código Civil de 1852 señala para los parientes colaterales en quinto y sexto grados, parentesco que dicho Código contemplaba; y la aplicación de los dos impuestos sucesorios con tasas que leyes dadas también durante la vigencia del Código Civil de 1852 fijaban para los hijos adoptivos, no obstante que el Código Civil en vigor —cuerpo de leyes al que corresponde regular las relaciones de parentesco—, ha incorporado a los adoptivos dentro de la clase de hijos legítimos, eliminando la clase de adoptivos que contemplaba el Código Civil de 1852.

En el ejercicio de la actividad tributaria se encuentra, entre nosotros, casos de observancia del principio según el cual se deben aplicar las reglas impositivas sin olvidar que ellas forman parte de

un ordenamiento jurídico. Entre tales casos figuran la aplicación del principio de retroactividad benigna de las penas, a las multas por declaración tardía en los impuestos sucesorios, y a la aplicación de las reglas de Derecho Procesal Civil, a la forma de computar los términos para efectuar dicha declaración, temperamentos adoptados hace cerca de veinte años. El segundo ha sido abandonado por reciente reglamentación.

En cambio, el olvido del mencionado principio ha producido discrepancias entre la norma legal y su reglamentación, como en el caso de la deducción por agotamiento de minas, en el que se ha prescindido de las normas contenidas en la ley general de impuestos a la renta, indispensables para aplicar debidamente la disposición del Código de Minería que contempla dicha seducción.

La aplicación de las leyes tributarias requiere, igualmente, tener en cuenta los postulados de la ciencia jurídica y de la economía. No hacerlo así conduce a ostensibles contradicciones entre el temperamento adoptado por la administración y los conceptos científicos. En tal situación está el caso de los derechos consulares, que la Administración de Aduanas considera remuneración de servicios especiales individualizables, es decir, tasas, y por ello, no comprendidos dentro de la exoneración temporal de impuestos establecida por el Código de Minería a favor de los concesionarios que paguen el canon territorial y el impuesto a la renta, no obstante ser, por su naturaleza, impuestos y no tasas, ya que el límite máximo de las tasas está determinado por el costo del servicio a que ellas se refieren, y tales derechos exceden desproporcionadamente al costo del servicio de registro que prestan los funcionarios consulares.

La autonomía del Derecho Tributario es problema que tiene estrecha relación con el de la evasión fiscal y con el de la interpretación de las leyes impositivas.

Considerando, con Blumenstein, que no existen lagunas en el Derecho Tributario sustantivo, es decir, que no hay obligación tributaria si no ha sido establecida por la Ley y teniendo en cuenta el principio de la preeminencia del aspecto económico en los hechos tributarios, las complejidades del problema de la evasión fiscal quedan notablemente reducidas, limitándose prácticamente a los casos de fraude y eliminando la que Jèse llamaba evasión legítima.

Al tratar de la interpretación de las leyes impositivas, dentro de los conceptos propios del Derecho Tributario, es necesario distinguir entre las normas que integran el Derecho Tributario sustantivo y las que corresponden al Derecho Tributario procesal, ya sea al de aplicación o al de reclamación. En la aplicación de las primeras no cabe usar más forma de integración que la interpretación extensiva, eliminando la analogía, a fin de garantizar al contribuyente su derecho a que no se le exija sino lo que la Ley manda y dentro de los límites que ella señala. Para integrar las reglas del Derecho Tributario procesal, se puede usar todas las formas de integración, incluso la analogía.

Lo expuesto en esta breve disertación lleva a considerar que para la apropiada aplicación de las leyes impositivas y el eficiente patrocinio jurídico de los contribuyentes, no basta el conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de las prácticas de la administración. Es también indispensable el dominio de la dogmática del Derecho Tributario, a fin de poder situar con acierto los diversos problemas concretos y solucionarlos aplicándoles las reglas positivas que conforme a su verdadera naturaleza les corresponden.

Por ello, es de desear que se dé en el Perú un Código Tributario, semejante a los que rigen en Alemania y México, desde 1919 y 1938, respectivamente, y al muy reciente de Austria, a fin de expresar en un cuerpo de leyes las normas generales que rigen el tributo y su aplicación, contribuyendo así, forzosamente, a la difusión de la dogmática del Derecho Impositivo.

La interpretación de las leyes tributarias

Juan Lino Castillo Vargas

El maestro Francesco Carnelutti, en su «Metodología del Derecho», destaca muy especialmente el valor de la clasificación en el estudio de dicha disciplina. Esto me ha animado a exponer ante ustedes, nociones que les son familiares, dentro de clasificaciones que puedan ser de utilidad.

Me voy a ocupar de la interpretación de las leyes tributarias, materia que hoy reviste especial importancia, no sólo por la complejidad de dichas leyes (no tan grande, entre nosotros, como generalmente se supone), por la magnitud de la existencia fiscal (mayor de lo que suele decirse), y por la obligación del contribuyente de aplicarlas por sí mismo, sino por la gravedad de las sanciones recientemente establecidas, a las que cualquiera se puede hacer acreedor por errores de interpretación.

Dividiré este estudio en tres partes:

I. Interpretación e integración de las leyes en general;

II. Las leyes tributarias; y

III. La interpretación y la integración de las leyes tributarias.

La aplicación de toda norma, aun las más claramente formuladas, requiere como observa Cocivera, de una apreciación lógica que permita determinar su alcance, para medir la extensión y la posibilidad de su aplicación a la relación social que regula, es decir, debe ser interpretada, sin que pueda aceptarse el viejo dicho *in claris non fit interpretatio*, sino en el sentido de que no debe buscar un significado oculto donde la ley revela clara su intención.

Según Ezio Bañón, cuya obra *Natura de interpretazione delle leggi tributarie*, por su importancia y por ser dedicada especialmente a la materia de este estudio, preferiré, en este caso, a la más general de Geny y a la de Giannini, los medios de interpretación pueden agruparse en elementos históricos, que comprenden: 1) la interpretación gramática del texto; la basada en los trabajos preparatorios de la ley (anteproyectos, proyectos, exposición de motivos, dictámenes de las comisiones parlamentarias, diario de los debates), en la que no se debe olvidar que una ley una vez expedida tiene un valor absoluto, independiente de lo que aparezca en tales trabajos; y la basada en los antecedentes históricos de la ley; y 2) el elemento lógico, que comprende: el espíritu de la ley, su finalidad; el elemento sistemático, que consiste en estudiar la norma como parte y en relación con las normas de leyes afines y con el ordenamiento jurídico en general; y la realidad de las cosas, dentro de la evolución del ambiente económico, político y social.

La interpretación, según su amplitud, puede ser declarativa, si se adopta como significado de la norma, el que fluye del sentido directo de las palabras empleadas: restrictiva, si disminuye su alcance y extensiva, si amplia su alcance a casos no expresamente previstos en su texto.

Según la fuente de donde emana, la interpretación es: auténtica, si proviene del mismo órgano que tiene competencia para dictar la norma; judicial, si de la aplicación de la norma o casos concretos, por los órganos jurisdiccionales; doctrinal, si de la doctrina jurídica; y administrativa, si de los órganos de la administración, ya sea mediante reglamentos, instrucciones ministeriales o resoluciones dictadas en casos concretos.

Con referencia a la interpretación auténtica, debo recordar que dicha interpretación tiene efecto retroactivo, retrotrayendo sus efectos a la fecha de la ley interpretada.

La interpretación administrativa está íntimamente relacionada con la jerarquía de las fuentes jurídicas. Sólo la fuente legislativa produce derecho, sin más límites que los que la Constitución establece. Las otras fuentes son limitadas y sus límites están fijados por la ley. De ahí que ni un reglamento, ni un derecho o una resolución puedan transgredir ni desnaturalizar la ley que los sustenta (artículo 154, inciso 8 de la Constitución). Es común, entre nosotros, la opinión según la cual la Administración está obligada a aplicar las normas reglamentarias que interpreten la ley aunque la desnaturalicen o transgredan. En la aplicación de la ley a casos concretos, la Administración, como los jueces, está en el deber de respetar la jerarquía de la fuente y hacer primar la ley sobre el reglamento y la Constitución sobre la ley.

La interpretación supone la existencia de una norma y sirve, como dice Carnelutti, para saber qué ha pensado el legislador al dictarla.

En ausencia de norma, hay que conocer qué habría pensado el legislador. Esto es lo que diferencia la analogía de la interpretación. La analogía va más allá del pensamiento del legislador.

En la autointegración de la ley. La creación de una norma nueva. En la analogía se procede por inducción, ascendiendo del caso contemplado en la norma, al principio de derecho expresado por ella el cual por ser más amplio, puede comprender el caso no previsto.

La analogía no es aplicable ni a las leyes penales, ni a las tributarias, ni a las de excepción.

Antes de ocuparme de las leyes tributarias como estudio previo de la interpretación de dichas leyes, expondré brevemente las nociones generales relativas al tributo.

Los tributos son prestaciones pecuniarias que, por mandato de una ley y para el bien común, están obligadas a efectuar las personas privadas, naturales o jurídicas, a favor de una entidad pública: gobierno central, administraciones locales o entidades autárquicas.

Esta definición doctrinaria coincide con el artículo 8 de nuestra Constitución, que establece que «sólo para el servicio público podrá la ley crear, alterar o suprimir impuestos, y exonerar de su pago en todo o en parte», texto en el que cabe considerar la expresión «servicio público» como bien común y el término «impuestos», como tributos en general.

Dicho artículo de la Constitución consagra el principio según el cual no hay tributo sin ley.

El derecho a exigir prestaciones tributarias, en ejercicio del poder fiscal derivado de la Constitución, y la obligación de cumplirlas, dan origen a la relación jurídica tributaria, relación de derecho en la que ambos sujetos, entidad pública y contribuyente, tienen derechos y obligaciones correlativas. Así, el contribuyente, justo a su obligación de pagar el tributo, tiene el derecho de exigir que éste no le sea aplicado sino conforme a los criterios de vinculación y de atribución, a las condiciones y al monto establecidos por la ley, así como el de discutir la interpretación de la ley misma; y las entidades públicas, a la vez que autorizadas a exigir la prestación, están obligadas a ejercer su exigencia dentro de las reglas que la ley señala.

La tendencia actualmente más generalizada, conduce a clasificar los tributos en tributos fiscales y tributos parafiscales, correspondiendo los segundos a la teoría de la parafiscalidad, que según sus sostenedores, de la idea de una finanza que está al lado de la fiscal.

Según esta teoría, los ingresos parafiscales se distinguen por estar destinados a satisfacer necesidades complementarias y por corresponder a capacidad contributiva especial (o social o económica) y no a capacidad contributiva general (o política) como el tributo fiscal.

Aunque, como observan Laferriere y Waline (*Traité élémentaire de science et de législation financiéres*), fiscalidad y parafiscalidad tienen los mismos efectos económicos y extraen sus recursos de las mismas fuentes, y aunque discutibles, desde el punto de vista jurídico, sus elementos diferenciales, sigo dicha clasificación de los tributos, para comprender en este estudio, expresamente y diferenciándolos, a los tributos parafiscales, y especialmente a las cuotas de seguridad social, de magnitud siempre creciente.

Los tributos fiscales se clasifican tradicionalmente en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

Los parafiscales participan de la naturaleza del impuesto y de la tasa y comprenden a las cotizaciones obligatorias a favor de organismos autárquicos o de grupos de interés general, exigidas a las personas privadas, naturales o jurídicas, que usan el servicio público individualizable a cargo de dichos organismos, o a quienes les concierne.

En el Perú, caben dentro de este concepto las cotizaciones de seguridad social, generales y particulares y las relativas a organizaciones profesionales, tales como el aporte de las industrias manufactureras, para el Servicio Nacional de Aprendizaje y Trabajo.

El conjunto de normas que rigen las relaciones jurídicas derivadas de la aplicación de los tributos constituye el Derecho Tributario, rama autónoma del Derecho, que se puede dividir en Derecho Tributario sustantivo y Derecho Tributario Procesal, según se refiera a las relaciones tributarias sustantivas o a las formales.

Las relaciones sustantivas pueden ser tributarias propiamente dichas, fiscales o parafiscales; o penales tributarias.

Las relaciones procesales se diferencian según nazcan de la simple aplicación del tributo o de la reclamación del contribuyente que no encuentra conforme la apreciación de los hechos realizada por la administración o su interpretación de la ley.

El conjunto de reglas establecidas para aplicar los tributos constituye el procedimiento tributario, que se divide en procedimiento de aplicación del impuesto y procedimiento de reclamación.

En el de aplicación, que es el que tiene por objeto determinar la materia imponible y el impuesto, con arreglo a las normas legales y reglamentarias en vigor, hay que distinguir, el de aplicación por la administración fiscal, del de aplicación por el contribuyente.

El de aplicación por la administración fiscal consta de: la declaración por el contribuyente o por un tercero al que la ley impone esta obligación; la comprobación de la veracidad y exactitud de la declaración presentada; la apreciación de los hechos declarados, con arreglo a las disposiciones legales pertinentes; la determinación del impuesto, que consiste en aplicar el porcentaje fijado por la ley, a la materia imponible obtenida; y la cobranza del impuesto exigible, ya sea dentro de los plazos establecidos, ya coactivamente.

En el de aplicación por el contribuyente, éste determina la materia imponible, calcula el impuesto y lo paga. Sólo deja a la administración fiscal, la función de control necesaria para asegurarse del exacto cumplimiento de la obligación impositiva.

Cada día se extiende más este último procedimiento de aplicación.

Si producida la aplicación del impuesto por la administración, o rectificada por ella de la aplicación o la rectificación, puede reclamar en primera instancia ante el mismo órgano que aplicó el impuesto o lo rectificó; y si se declarara sin lugar su reclamación, puede acudir al órgano superior.

En los casos de impuestos internos, directos o indirectos, aplicados por la Superintendencia de Contribuciones, hay dos instancias: dicha Superintendencia y el Consejo Superior de Contribuciones. En los de impuestos internos indirectos que aplica la Caja de Depósitos y Consignaciones, Departamento de Recaudación, hay tres instancias: la Caja, la Superintendencia de Contribuciones y el Consejo Superior de Contribuciones.

En los tributos municipales pueden haber tres o cuatro instancias, según se trate de concejos provinciales o distritales.

En los impuestos aduaneros hay tres instancias: la Aduana respectiva, la Superintendencia de Aduanas y el Ministro de Hacienda.

La reclamación administrativa no está condicionada al pago previo.

No existe en el Perú y, por su importancia práctica y jurídica, sería deseable su establecimiento, la institución del concordato tributario, como medio de resolver la controversia tributaria, mediante un acuerdo suscrito entre el contribuyente y el fisco.

Agotada la vía administrativa, puede el contribuyente acudir al Poder Judicial, acreditando haber pagado el impuesto de que reclama.

Esta acción se sigue, en general, por los trámites del juicio de menor cuantía, ante los Jueces de Primera Instancia de Lima, quienes tienen competencia exclusiva para conocer de demandas contra el Estado. En los impuestos sucesorios el juicio se sigue por los trámites de la vía ordinaria.

Son destinatarios de las normas tributarias, la administración, el contribuyente y los terceros que tengan con el contribuyente alguna relación que la ley considere determinante de la obligación de cooperar con la administración fiscal en su actividad de aplicación y recaudación de los tributos.

La administración fiscal, cuya función básica consiste en hacer efectivos los tributos con exactitud y oportunidad, constata la

realización del hecho tributario y la precedencia de atribuirlo a un contribuyente determinado, así como la vinculación de éste con una entidad pública con derecho a exigir al tributo. Debe realizar dicha constatación, no discrecionalmente, sino en la forma más estrictamente reglada posible, y no facultativamente, sino obligatoriamente (en forma obligatoria).

La función estrictamente reglada que realiza la administración tributaria es de naturaleza jurisdiccional y no administrativa. Y digo que es jurisdiccional, porque el funcionario de dicha administración, a semejanza del juez, constata la realización de los hechos, los compara con la ley preexistente y aplica los tributos, en el monto y forma fijados por la ley, a las personas legalmente obligadas a contribuir en virtud de serles atribuibles tales hechos.

Es decir, que en dicha función predomina la actividad lógica del juicio, sobre el acto de voluntad en que se concreta la determinación de la materia gravable y del tributo mismo.

Por ser la aplicación del tributo una actividad jurisdiccional, el funcionario de la administración tributaria debe, fundamentalmente, tener una sólida base de conocimientos de derecho, que le permitan realizar una acertada interpretación de las normas respectivas. Es corriente que se suponga que para aplicar impuestos basta con conocimientos contables. Esto no es así. El contable es sólo un perito que auxilia al funcionario que contempla el problema desde el punto de vista legal.

Para que la administración pueda asegurar la oportuna y exacta aplicación de los tributos, es necesario que llene determinados requisitos. Es indispensable que posea una estructura coordinada que responda al proceso natural de sus funciones, y que se ajuste a los postulados de la técnica administrativa y procesal.

En lo que se refiere a la técnica procesal, sería de desear que, a semejanza de lo establecido en forma general, en la Ley de Procedimiento Administrativo, dictada en España en 1958, se adoptara en el Perú, la institución del silencio administrativo como signo de denegación presunta de las reclamaciones de los contribuyentes, con la consiguiente facultad de acudir a la instancia superior o, en su caso, al Poder Judicial.

También sería deseable que se estableciera la obligación de los funcionarios de abstenerse de conocer, en los mismos casos en que lo

hacen los jueces, el derecho de recusarlos, y que se diera cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 9 de la Constitución, sobre la responsabilidad de quienes en desacuerdo con la ley ordenen o cobren un ingreso público, disposición que ha sido plausiblemente complementada por las sanciones a los funcionarios de la administración tributaria recientemente establecidas.

Además de estructura debidamente organizada y de adecuadas reglas procesales, se requiere de personal idóneo, es decir, con capacidad, conocimientos apropiados, eficiencia, objetividad y moralidad.

Para lograr la idoneidad del personal, además de reciente establecimiento de sanciones para los casos de ineficacia, infidencia, inmoralidad o abuso, es urgente dictar reglas que aseguren el ingreso, la estabilidad y la promoción de personal capaz y responsable; fijar remuneraciones adecuadas a la importancia y responsabilidad de la función; y organizar cursillos que proporcionen el conocimiento uniforme de nociones esenciales que correspondan al progreso de los estudios de la ciencia y de la técnica del Derecho Tributario y de la administración.

Es satisfactorio reconocer que la administración tributaria está en apreciable proceso de superación, en el que hay que destacar las medidas adoptadas en los últimos años para asegurar la oportunidad y exactitud en la cobranza de los impuestos internos y la adopción de los métodos de control permitidos por el equipo electrónico instalado, en 1961, en la Superintendencia de Contribuciones.

Los órganos de la administración tributaria del Perú pueden ser clasificados en dos grupos: el de los que aplican y recaudan los impuestos internos y el de los que tienen a su cargo los impuestos aduaneros.

Tienen competencia en materia de impuestos internos: el Consejo Superior de Contribuciones; la Superintendencia de Contribuciones y la Caja de Depósitos y Consignaciones, Departamento de Recaudación.

Al Consejo Superior de Contribuciones compete unificar la jurisprudencia administrativa en materia de contribuciones en general, es decir, interpretar todas las leyes tributarias; y conocer y resolver las reclamaciones sobre impuestos internos que formulen los contribuyentes que no se conformen con las resoluciones de la Superintendencia de Contribuyentes.

La Superintendencia de Contribuciones aplica los impuestos directos y algunos indirectos y supervigila a la Caja de Depósitos y Consignaciones, Departamento de Recaudación, encargada de la recaudación de los impuestos internos que aplica la Superintendencia de Contribuciones y de la aplicación de algunos impuestos indirectos.

La administración de los impuestos aduaneros está integrada por la Superintendencia de Aduanas, que supervigila la aplicación y cobranza de dichos impuestos; las Aduanas, que los aplican y recaudan; y el Resguardo, encargado de evitar el contrabando.

El Banco de Fomento Agropecuario interviene en la aplicación de los impuestos al algodón, y la Contraloría General de la República, en la determinación de la materia gravable en los impuestos de exportación y en los adelantos pagados en las aduanas a cuenta del impuesto a las utilidades industriales y comerciales.

La policía fiscal tiene por función auxiliar a los órganos de la administración tributaria en su lucha contra la evasión.

Cada día es más acentuada la tendencia a hacer radicar en el contribuyente las obligaciones de determinar por sí mismo su renta o sus bienes gravables, de liquidar sus impuestos y de pagarles.

En el Perú, recientes disposiciones legales y reglamentarias, obligan al contribuyente a efectuar él mismo la determinación de su renta imponible y pagar, sin requerimiento de la administración, el impuesto que lo respecta. Desde luego, esta determinación y estos pagos están sujetos a la constatación de su veracidad y conformidad, que deberá hacer posteriormente la administración.

El resultado ha sido muy satisfactorio. Los impuestos cobrados en esta forma han alcanzado un alto rendimiento y los contribuyentes han cumplido sus nuevas obligaciones sin incurrir en apreciables errores.

Además de los contribuyentes, son sujetos pasivos de obligaciones tributarias las personas que tengan relación económica con ellos. Así, entre otros, son responsables: los empleadores obligados a declarar la renta de sus empleados, a retener el impuesto de éstos y a entregarlo al fisco; los deudores; lo que pagan regalías; y los que compran productos mineros metálicos; y están obligados a informar de hechos que revelan capacidad contributiva, las clínicas, las empresas eléctricas y el servicio de agua potable; y, en relación con bienes habidos a título de sucesión

por causa de muerte, están obligados a ministrar posesión, los jueces, de inscribir su traslación, los registros públicos, de autorizar escrituras, los notarios, y a informar, los bancos.

Todos estos destinatarios de las leyes tributarias están obligados a interpretarlas, para poder cumplirlas y no incurrir en las sanciones correspondientes.

De ahí la importancia que para todos tiene el problema de la interpretación de dichas leyes.

A la idea de que las leyes tributarias eran leyes de excepción, a las que sólo se podía aplicar la interpretación literal, ha sucedido la que reconoce que el deber tributario es semejante a cualquier otro derivado de la sujeción al poder de imperio del Estado, y que las leyes tributarias son análogas a las demás, y por lo tanto, interpretables por los medios comunes de interpretación de la ley.

Sobre este problema se han planteado múltiples tesis: la que sostiene que en la duda se debe estar a favor del contribuyente; la que afirma que la duda debe resolverse a favor del fisco; la que sólo admite la interpretación literal; las que propugnan la restrictiva, o la estricta, o la extensiva; las que prefieren la funcional o la evolutiva; y, finalmente, la que considera que la interpretación económica es la apropiada a las leyes tributarias.

La interpretación favorable al contribuyente, basada en una cita del Digesto que reproducen habitualmente los tratadistas, se funda, ya en la necesidad de evitar el rigorismo del fisco, ya en la culpa del Estado de quien se ha emanado la regla dudosa.

A la regla de *in dubio contra Fiscum* se opone la regla *in dubio pro Fisco*, siempre grata a los funcionarios de la administración tributaria, basada en una equivocada noción de la autonomía del Derecho Tributario, interpretación, que, como observa Mehl, considera dicha autonomía como derivada de una tendencia del poder reglamentario, o de la administración a aplicar la ley fiscal en un sentido favorable a los intereses del fisco, y según la cual los conceptos y las normas jurídicas contenidas en la ley tributaria o aplicadas a ciertas situaciones fiscales, pueden recibir una significación o un alcance diferente del generalmente admitido en los otros dominios jurídicos y especialmente en el Derecho Privado.

Jarach afirma que estos criterios no tienen el alcance general que se les atribuye, y que la duda a que ellos se refieren es sobre los hechos generadores de obligación tributaria, o sea, está circunscrita a la falta de prueba de la realización de un hecho imponible, razón por la que no son aplicables a la interpretación de la norma.

La interpretación literal, aconsejada por Leroux y otros autores franceses, considera sólo el significado de las palabras usadas en el texto de la norma, tomándolas en su acepción usual, sin acudir a rebuscamientos de significado. Debo confesar que en los primeros años de mi dedicación al estudio de las finanzas públicas seguí este criterio de interpretación y lo apliqué, y hasta llegué, alguna vez, a solución irrazonable.

La interpretación restrictiva, fundada en el principio latino *plus dixit quam voluit*, reduce el sentido de las palabras para darle la mínima aplicación posible, y es generalmente usada por la administración al interpretar las normas que establecen deducciones o exenciones tributarias, tanto subjetivas como objetivas.

Con esta tendencia se relaciona la opinión de A.D. Giannini, en el sentido de que las leyes tributarias, y en especial, las que establecen exenciones, deben tener una elasticidad mínima para no comprometer la estabilidad del Presupuesto, opinión que, desde luego, no comparto.

Se diferencia de la interpretación estricta, como aclara Jarach, en que ésta, en realidad, lo que significa es que no se debe emplear la integración por analogía.

La interpretación extensiva, que algunos tratadistas como el Profesor Bobbio, citado por Jarach, consideran a la interpretación analógica, consiste en «ceñirse a la voluntad de la ley, a los conceptos normativos del legislador, interpretándolos de acuerdo con sus propósitos, con su sentido racional».

La muy interesante teoría de la interpretación funcional elaborada por el Profesor Benvenutto Giorziotti, se relaciona con el estudio integral del fenómeno financiero bajo sus aspectos político, económico, jurídico y técnico y con la noción de causa jurídica, también elaborada por Grioziotti y, a mi juicio, perfeccionada por su discípulo, el Profesor Jarach. El intérprete debe adecuar la norma a la existencia de causa jurídica, sin la cual la imposición es injusta.

De esta interpretación, que ha provocado las más vivas reacciones, se dice que, según ella, el intérprete debe sustituirse al legislador.

La interpretación mediante el método de la evolución histórica, consiste en investigar cuál sería la voluntad del legislador que creó la norma existente, ante la cuestión concreta surgida como consecuencia de la evolución del ambiente económico, político y social, método que Bañón considera el más apropiado para la interpretación de las leyes tributarias, porque permite tener en cuenta las corrientes económicas, sociales políticas y culturales que necesariamente inciden sobre el sistema tributario.

García Belsunce, basándose en los principios de exclusividad de la ley como fuente de la obligación tributaria y de certeza de dicha obligación, difiere de la opinión de Bañón, aun reconociendo los inconvenientes de interpretar la ley sin tener en cuenta la evolución producida. Yo comparto la posición de García Belsunce.

Doy toda la importancia que merece a la regla de la certidumbre formulada en el siglo VIII por Adam Smith, y creo que ante la evolución de las estructuras es preferible dictar una norma nueva que aporte la solución apropiada, a exponerse a las contingencias de la interpretación según el método de la evolución histórica.

El principio de la consideración económica como criterio determinante de la interpretación de las leyes tributarias, creado por la doctrina alemana y la suiza (Enno Becker, autor del Decreto Tributario del Reich, y Ernst Blumenstein), es sostenida por la jurisprudencia de numerosos países, consagrado por la legislación positiva alemana, mexicana y argentina, y contemplado en algunos proyectos del Código Tributario, como el del Brasil.

Este método, impropiamente conocido como el de la interpretación económica, consiste en interpretar los hechos según su naturaleza económica, que es la única capaz de indicar cuál es la realidad que el legislador ha querido apreciar y valorar para los efectos tributarios, y obedece a que el criterio de imposición es valoración política de una realidad económica.

Como lo expresa Jarach, este método interpretativo tiene particular importancia en todos los casos en que los hechos imponibles que dan origen a obligaciones tributarias son el fruto de actos de la vida

comercial o civil, en los que tiene importancia creadora la voluntad individual, porque puede surgir un aparente conflicto entre la voluntad creadora individual y la voluntad de la ley que establece determinadas consecuencias tributarias para los hechos económicos que emergen de los actos jurídicos de las personas privadas.

Según Jarach, para los efectos tributarios de los actos privados, el derecho tributario sólo debe reconocer el aspecto empírico dentro del régimen jurídico que naturalmente les corresponde, independiente del régimen jurídico adoptado por las personas que realicen tales actos.

Expuestos los diversos métodos de interpretación en relación con la ley tributaria, resta expresar que mientras algunos tratadistas, como la mayor parte de los franceses, sólo admiten la interpretación literal para interpretar o integrar todas las leyes tributarias, tanto las sustantivas como las procesales; otros excluyen la integración por analogía y otros prefieren determinado método, como Grioziotti o Jarach, por ejemplo.

Yo creo que para interpretar las leyes tributarias se pueden usar todos lo métodos lógicos razonables, sin que se pueda considerar la llamada interpretación económica, sino como una aplicación del principio general que prescribe interpretar las leyes teniendo en cuenta la naturaleza propia de los hechos a que ellas se refieren.

Opino con Betti, citado por Cocivera, que es erróneo desintegrar las fases sucesivas del proceso interpretativo, distinguiendo la interpretación gramatical de la lógica, la histórica o la sistemática, como si no tuvieran qué hacer las unas con las otras; y que hay que tener presente lo inseparable de la palabra y el pensamiento que representa, y reflexionar que la ley no es letra muerta, sino forma representativa de contenido espiritual, que es contenido normativo e instrumento de convivencia social.

De acuerdo con lo opinado por el Profesor Blumenstein en el sentido de que en materia tributaria no hay lagunas, lo que significa que el legislador no ha querido gravar sino los casos previstos en la ley, la integración por analogía no es aplicable al Derecho Tributario sustantivo, como no lo es al Derecho Penal.

Lima, 26 de septiembre de 1962

Elusión fiscal y evasión fiscal

Juan Lino Castillo Vargas

La obligación de efectuar una prestación pecuniaria de carácter tributario a favor de una entidad pública nace a cargo de una persona privada, natural o jurídica, cuando concurren respecto a dicha persona, los presupuestos de hecho que una ley en vigor establece como requisitos determinantes del nacimiento de dicha obligación.

Estos requisitos se refieren: 1) A la vinculación de la persona privada con la entidad pública (nacionalidad, residencia, domicilio o ejercicio de actividad); y, 2) A la posibilidad de atribuir a tal persona un hecho generador de obligación tributaria sustantiva (propiedad o adquisición de un bien, o disponibilidad de una renta).

La ley puede, asimismo, hacer responsable del tributo a una persona que tenga alguna relación económica con el contribuyente (empleador, deudor, arrendatario o vendedor) y obligarla a retenerlo y entregarlo al fisco.

La ley o el reglamento pueden obligar a los sujetos pasivos de la relación tributaria sustantiva o a quienes estén relacionados económicamente con ellos, a hacer o no hacer algo, a cumplir obligaciones tributarias formales: declarar bienes, rentas, operaciones, transmisiones u otras actividades que revelen la existencia de un hecho generador de obligación tributaria sustantiva; o exhibir libros de contabilidad, instrumentos públicos o privados que acrediten la veracidad

de sus declaraciones; o a abstenerse de entregar bienes o de cancelar deudas mientras no se haya pagado el impuesto que las grava.

Si no concurren los requisitos exigidos por la ley, o si ésta establece exenciones, objetivas o subjetivas, o regímenes especiales, no se genera dicha obligación.

En ciertos casos, particularmente en los relativos a los impuestos llamados a los negocios jurídicos y a los impuestos a las sucesiones, estas relaciones de hecho previstas por la ley, pueden ser configuradas por los interesados, en formas consentidas por el Derecho, especialmente por el civil, de modo tal que no integren el hecho que es decisivo para el Derecho Tributario.

En tales casos, se trata de la denominada elusión del impuesto, *tax avoidance*, evasión legítima o fraude legítimo, como lo llama Uombert. Según Becker, Blumenstein, Jarach, Antonini, es necesario impedir que dicha elusión se produzca, opinión que contraría la clásica del Profesor Eustache Pilón, de derecho estricto, sólo hay que ceñirse a la «legalidad irreprochable». Según Esmein, por ser obligación tributaria, existe el derecho de recurrir al procedimiento legal que origine menor impuesto.

Para Ernst Blumenstein, la esencia de la elusión consiste en usar intencionalmente un procedimiento que evite un hecho que integra el presupuesto de la imposición, o que atenúe la magnitud del impuesto, diferenciándose en esto de la evasión, en la que sí existe el hecho imponible, pero su exacta valuación por los órganos administrativos es impedida, mediante un procedimiento ilegal, por el contribuyente.

Hensel, citado por Antonini, distingue la elusión del fraude fiscal, basándose en que en este último caso se trata de impedir el cumplimiento de la obligación tributaria ya válidamente nacida como consecuencia de la realización de un hecho, mientras que en la elusión se impide que surja la obligación evitando el hecho previsto por la ley.

Para precisar esta distinción, citaré algunos ejemplos: En los impuestos sucesorios, hay elusión cuando, por ser más bajas —como en los Estados Unidos de América— las tasas que gravan las transmisiones gratuitas entre vivos, que las del impuesto a las sucesiones por causa de muerte, se prefiere la citada transmisión a la sucesión *mortis causa*,

y hay evasión, cuando se simula una compraventa para evitar los impuestos sucesorios, que habitualmente son más altos que los de la transmisión a título oneroso. En los impuestos a la renta, en los países que hay acciones al portador, hay elusión cuando las personas naturales o jurídicas prefieren las acciones nominativas a las acciones al portador, a fin de disminuir o eliminar el impuesto que grava a los dividendos, y hay evasión si, para reducir el impuesto, se tiene acciones nominativas a nombre de persona distinta del verdadero propietario, siendo también elusión la remuneración de servicios personales efectuada por las empresas mediante el pago de los gastos de representación en que incurren sus funcionarios; y, finalmente, en el impuesto a las ganancias en capital obtenidas de la transmisión onerosa de inmuebles en el Perú, hay evasión si en una escritura de compraventa se declara un precio menor del realmente pagado.

No constituye elusión del impuesto, como supone Laufenburger, sino presupuesto de hecho no generador de obligación tributaria sustantiva, la separación de la renta de los cónyuges, para atenuar el impuesto progresivo a la renta personal, separación que en Alemania sólo procede cuando la renta del cónyuge proviene de su trabajo, lo mismo que en el Perú, en donde además, es procedente cuando la renta de la esposa proviene de bienes reservados.

Blumenstein y la jurisprudencia suiza consideran la elusión como resultante de dos requisitos objetivos (anormalidad de las formas jurídicas civiles empleadas con respecto a la relación económica perseguida y consecuente disminución de impuesto) y uno subjetivo (intención de evitar o reducir el impuesto); y señala como su consecuencia jurídica, la procedencia de aplicar el impuesto como si se hubieran empleado las formas jurídicas usuales o normales.

La jurisprudencia norteamericana no considera elemento subjetivo como suficiente para aplicar a un hecho que por sí mismo no es imponible.

Jarach sostiene que para el Derecho Impositivo sólo tiene importancia la *intetio facti*, o sea, la referente a la relación económica perseguida, el *business purpose*, siendo indiferente la *intetio juris*, o sea, la de poner dicha relación bajo determinada disciplina de Derecho Civil; y que, por lo tanto, la interpretación económica de las leyes impositivas basta para evitar la elusión tributaria, que él denomina evasión.

El Código Fiscal de Buenos Aires consagra esta tesis, en su artículo 7, al prescribir que «para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizadas, con prescindencia de las formas o de los contratos de Derecho Privado en que se exterioricen».

También, con el propósito de evitar la elusión, pero discrepando en el fundamento y en el método, el artículo 10 del Abgaben Ordnung alemán, establece que «la obligación de impuesto no podrá ser eludida o disminuida mediante el abuso de las formas o posibilidades de adaptación del derecho civil». Esta disposición legal ha sustituido el artículo 5 del Decreto Tributario del Reich de 13 de diciembre de 1989, inspirado por el Profesor Enno Becker, cuyo tenor era el siguiente: «no se podrá disminuir o eludir la obligación tributaria abusando de formas y posibilidades de figuras jurídicas maliciosas».

Yo discrepo de estas posiciones extremas.

Basado en los principios de la certidumbre del impuesto y de la exclusividad de la ley como fuente de la obligación tributaria sustantiva, creo que en caso de advertirse posibilidades de elusión en la legislación tributaria positiva que afecten la igualdad ante la imposición, el legislador, si lo considera conveniente a la política económica y social del país, debe hacer desaparecer tales posibilidades y establecer en forma indubitable los presupuestos de hecho a los que quiere atribuir la naturaleza de generadores de obligación impositiva sustantiva; y no dejar los alcances de dichos presupuestos librados a la interpretación discrecional de los órganos administrativos, sin olvidar que las leyes impositivas deben modelarse sobre la organización política, económica, jurídica y social del país, estructura a la que, como apunta Gény, por ser anterior y superior, el Derecho Fiscal debe adaptarse, y no destruirla.

Se puede considerar en el mismo sentido, el segundo párrafo del artículo 11 del Código Fiscal de la Federación Mexicana, que prescribe que «las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares, serán de aplicación restrictiva».

En la evasión tributaria sí existe la obligación de pagar un impuesto. Ha nacido la relación jurídica tributaria sustantiva, a cargo de una persona determinada, como consecuencia de haberse producido los presupuestos de hecho previstos por la ley; pero el sujeto pasivo evita o trata de evitar su cumplimiento o de reducirlo ilegalmente.

Con tal finalidad, deja de cumplir las obligaciones formales establecidas por la ley o el reglamento para asegurar el pago del impuesto.

Dicho incumplimiento puede consistir, o en la simple ocultación del hecho generador del impuesto, omitiendo el deber de declarar su realización, o en la falsedad de la declaración presentada o de los documentos que la fundamenten; que puede agravarse con la simulación de operaciones, la alteración de documentos, o el otorgamiento de documentos falsos.

También puede consistir en la transgresión del deber de pagar un impuesto, sin intervención de la administración fiscal, como en el impuesto de timbres, o en el de entregar al Tesoro impuestos retenidos (impuesto a los sueldos, a la renta del capital movible, a los dividendos de acciones al portador, etc.).

La evasión fiscal, tiene, en buena parte, su origen en la creencia generalizada de que el impuesto es una carga, muchas veces injusta; un sacrificio estéril, y no la utilización de nuestros recursos para lograr el bien común y asegurarnos, como señala Mehl, la libertad de escoger nuestras actividades y el empleo de nuestros bienes.

De ahí que para combatirla en su origen, sea fundamental formar la conciencia del deber tributario e informar a los contribuyentes con claridad y certidumbre, no sólo de sus obligaciones tributarias, sino también de sus derechos frente a la administración.

Lima, 22 de junio de 1964

Evolución de nuestra política tributaria

Juan Lino Castillo Vargas

En los últimos tiempos ha variado sustancialmente el objetivo principal de la política tributaria. Mientras dentro de la concepción de la hacienda neutral se aspiraba, casi en forma exclusiva, a procurarse los ingresos necesarios para el funcionamiento de los servicios públicos, mediante una justa distribución de la carga tributaria, proponiéndose sólo secundariamente el logro de fines económicos y sociales, hoy, conforme a los postulados de la hacienda funcional, el objetivo básico es de orden económico-social; asegurar la estabilidad e impulsar el desarrollo económico del país, mediante los factores de distorsión de los recursos económicos introducidos por la actividad hacendaria.

Durante el siglo XIX y la primera mitad del siglo XX, la política tributaria del Perú se orientó únicamente a obtener los recursos requeridos para cubrir los gastos públicos, sin tratar de influir por medio del impuesto en la estructura económica del país.

El sistema de impuestos del Perú, en los primeros años de la República, fue sustancialmente el mismo que rigió durante la Colonia, salvo la supresión en 1822 del tributo que se cobraba a los aborígenes como signo de sumisión a España y el establecimiento de los impuestos: el predial, aplicable sobre la renta de arrendamiento, real o virtual,

según decreto de 30 de marzo de 1825, y el de patentes, que agravaba las utilidades obtenidas de cualquier actividad lucrativa, conforme al decreto de 10 de agosto de 1826.

Dicho sistema impositivo, en el que, desde luego, no se incluyen las tasas que con diversos nombres e importancia integraban el régimen tributario, consistía en: 1) los impuestos directos: los impuestos a las utilidades y actividades lucrativas (patentes, impuesto industrial y diezmos y cobros a la minería), el impuesto a la renta predial y los impuestos de capitación, denominados de indígenas y de castas; 2) los impuestos indirectos: a las ventas en general (alcabala) a los licores, a las importaciones y a las exportaciones; y finalmente, los impuestos cobrados mediante los estancos (de tabaco, de pólvora, de nieve y de naipes), siendo notable la preocupación que en materia impositiva revelan las memorias de los Ministros de Hacienda Unánue, Larres y Loredo, Morales y Ugalde y del Pando, así como el decreto de 15 de enero de 1836, que creó una Junta Reformadora de Hacienda.

En el año de 1839 se abolió la contribución de castas y como aliciente para el desarrollo de la minería, se concedió diversas exenciones tributarias subjetivas.

En el resto del siglo pasado y durante los primeros años de este siglo se mantuvo el mismo sistema impositivo, con variantes no sustanciales, como la creación del impuesto a la renta del capital movible y la diferenciación de la antigua alcabala en un impuesto sobre la enajenación de inmuebles, otro sobre el movimiento de capitales y la compraventa de muebles por escritura pública, y un tercero, de timbre, sobre los documentos probatorios de cancelación y sobre las facturas, advirtiéndose algunos intentos de reforma integral, como el muy apreciable emprendido por Manuel Prado en 1866, que estuvo orientado a hacer de la tributación ordinaria el eje de la hacienda pública, en lugar de que ésta emprendiera, como dependía en esa época, de los ingresos dominiales del Estado.

En 1916 se dictó una buena ley de impuesto a las sucesiones a título gratuito, y en 1918 se dio una ley general de derecho de exportación a los productos que las industrias agrícola, ganadera y minera, «mientras se expidiera ley definitiva basada en las utilidades».

La Constitución de 1919 prescribió que la contribución sobre la renta fuera progresiva, y en 1926, en cumplimiento de dicha disposición

constitucional, se dio la Ley n.° 5374, que unificaba las reglas sobre los diversos impuestos a la renta y creaba el impuesto complementario, con tasas progresivas por escalones, sobre la renta global, quedando exceptuadas las utilidades de la agricultura y la minería que continuaban sujetas al pago de derechos de exportación. La Ley n.° 5574 fue modificada, en 1929, por la Ley n.° 6656; y en 1934, se puso el cúmplase a la Ley n.° 7904, que constituyó una verdadera ley general de impuestos a la renta, sustentada en principios doctrinarios definidos y acorde con nuestra estructura económica de esa época.

En ella se trataba de alcanzar la justicia impositiva, gravando al contribuyente conforme a sus facultades reflejadas por sus ingresos periódicos estableciendo reglas precisas de determinación de la renta imponible, destinadas a evitar la evasión fiscal y fiscalismo, y creando órganos apropiados para la oportuna y exacta aplicación de los impuestos internos.

Con el propósito de lograr una administración eficaz de los citados impuestos, se realizó, en 1942, un esfuerzo para dar coherencia a su estructura; uniformidad a su funcionamiento e idoneidad a su personal.

El sistema de impuestos cedulares a las diversas rentas, a los que se superpone un impuesto complementario a la renta global, establecido por la Ley n.° 7904, ha sufrido, bajo la presión de urgencias presupuestariadas, diversas modificaciones que han alterado los principios doctrinarios —de diferenciación de las rentas según su fuente, con diversificación de la carga según la durabilidad y la seguridad de ésta— que informaron dicha ley, principios que, por lo demás, han perdido su validez frente a las nuevas concepciones de la economía financiera y la variación de la estructura económica.

En la actualidad el sistema tributario del Gobierno Central comprende tasas, exigidas en razón de un servicio público individualizable o de la concesión de un bien o de una licencia, e impuestos cuya exigibilidad está condicionada a la capacidad contributiva de las personas privadas, naturales o jurídicas.

Como impuestos directos, tenemos los impuestos a la renta y el impuesto a las ganancias en capital obtenidas de la transferencia onerosa de inmuebles; y como indirectos: 1) los derechos aduaneros: de importación (principales y adicionales) y de exportación (1% general

ad valorem y los que gravan el azúcar, a la melaza de caña, al petróleo y sus derivados, al pescado y sus derivados y a otros productos); 2) los impuestos al consumo (a los alcoholes y a las bebidas alcohólicas, a las bebidas gaseosas, a los aceites y grasas, a las aguas minerales y al frío artificial); 3) los impuestos a las transferencias y transacciones (impuestos sucesorios, alcabala de enajenaciones, impuesto de registro, impuesto a los automóviles y entradas consulares); y 4) los impuestos cobrados mediante los estancos (del alcohol) vinos y licores importados).

Se puede decir que nuestro actual sistema tributario se caracteriza, en términos generales, por la pérdida de importancia presupuestaria de los impuestos directos cuyo rendimiento previsto en el Presupuesto para 1984 es de poco más de 3,200 millones de soles contra alrededor de 6,000 en que se calcula el ingreso de los impuestos indirectos; por no diferenciarse los impuestos a la renta según se trata de la renta global de una persona natural o de la utilidad de una sociedad de capitales; por no corresponder las escalas progresivas de los impuestos a la renta al poder adquisitivo de la moneda; por la generalización del pago adelantado de dichos impuestos; por el desarrollo de la imposición indirecta, especialmente por la fuerte elevación de los porcentajes del impuesto de timbre y el restablecimiento de impuestos adicionales al lujo, a las importaciones y a las exportaciones, aplicables, estos últimos, además del impuesto a las utilidades; por la práctica de alentar las inversiones industriales mediante exenciones tributarias, en lugar de emplear la amortización acelerada y por el acentuamiento de las exenciones relativas a la industria manufacturera; por estar regido por una legislación frondosa por la existencia de numerosos impuestos secundarios con rendimiento destinado a fines específicos; y por la existencia de un régimen indiscriminado de sanciones desprovisto de base jurídica.

En lo que se refiere a la administración tributaria, es forzoso admitir que no se encuentra en un nivel apropiado de organización ni de preparación.

En los últimos meses se han adoptado importantes medidas conducentes al mejoramiento de nuestra tributación, entre las que figuran: la creación de la Dirección de Estudios Tributarios, de la Oficina de Organización y Métodos, del Tribunal Fiscal y del Tribunal de Aduanas; la modificación de la Comisión Revisora de la Legislación Tributaria; la adquisición de las acciones de la Caja de Depósitos y Consignaciones; y la

contratación de ayuda técnica en materia de organización y de preparación del personal, preparación sobre la que nunca insistirá demasiado.

Expuestas las sucesivas expresiones generales de nuestra política tributaria, resta ocuparse de la reforma integral de nuestra tributación que, conforme al compromiso suscrito en Punta del Este, debe emprender el Perú, dentro de la acción renovadora acordada por los países de América.

Para realizar tal reforma no hay receta. Toda copia de sistemas existentes en países desarrollados o de reformas efectuadas en países en etapa de desarrollo, aunque tengan análoga estructura, puede conducir a muy serios fracasos. Su estudio debe ser hecho por personas a las que, como dice el profesor Cosciani, su preparación científica les haya formado una mentalidad y una capacidad de raciocinio que les permita captar los problemas en su conjunto y bajo todos sus aspectos conocer cuáles son las consecuencias más probables de determinado comportamiento, analizar los efectos económicos de la actividad estatal e investigar las causas que introducen a elegir determinadas soluciones en lugar de otras. No se debe olvidar que, como advierten los tratadistas Brochier y Tabatoni, la economía financiera, base de toda política tributaria, no es pura materia de economistas, ni que, conforme lo expresó el profesor Blough en su informe sobre las política tributaria en el Perú, para una reforma de la tributación, es fundamental «saber qué persigue y por qué» y «tener un conocimiento cuantitativo en detalle de los impuestos en relación con las diversas fases de la economía nacional, para cuidar de que las propuestas tributarias permitan obtener los ingresos planeados y lograr sus otros objetivos».

Al llevar a la práctica la reforma tributaria es necesario expresarla en apropiada forma jurídica que asegure los derechos y deberes recíprocos del Estado y del contribuyente; hacerla posible mediante una organización administrativa eficaz, servida por personal idóneo, tanto desde el punto de vista de su preparación técnica, como de su moralidad; complementaria con una amplia campaña de divulgación del deber tributario y con un régimen de justas sanciones para reprimir la evasión; y no olvidar que, según la siempre oportuna advertencia de Myrdal, «la imposición es el instrumento más flexible, pero a la vez el más peligroso, de reforma social» y «es necesario saber con precisión lo que está haciendo para que los resultados no se desvíen mucho de lo que se pretende».

Tributación y Derecho

Juan Lino Castillo Vargas

El general interés que hoy se advierte por la tributación y su reforma, me ha hecho suponer que podría ser útil una exposición de conjunto de las principales ideas y de los principales hechos relacionados con los tributos, tanto desde el punto de vista de Política Financiera, como desde el punto de vista del Derecho, tratando de delimitar las funciones que, en esta materia, corresponden a los estudiosos de una y otra disciplina. De ahí el tema de esta conferencia: Tributación y Derecho.

En ella pretendo ofrecer elementos generales de juicio a quienes se preocupan por estos problemas.

Con tal finalidad, expondré, lo más brevemente posible, la moderna concepción de la Hacienda Pública, de la Política Financiera y del impuesto; nuestra estructura tributaria; lo que se entiende por «reforma tributaria»; el modo de encararla; y la función del Derecho en el establecimiento y en la aplicación de los tributos, así corno las garantías que deben rodear a la relación jurídica tributaria.

Ahora, el Estado no es un extraño que perturba la economía, sino un sujeto que interviene necesariamente en la realización económica general; las medidas fiscales afectan al conjunto de la economía como algo que procede del interior del sistema; y la Política Financiera no es, en realidad, sino una parte integrante de la Política Económica, como expresa

Jaime García Añoveros, en el prólogo de la edición española de la obra «Política Financiera» de Heinz Haller.

El estudio de esta disciplina nos permite conocer cuáles son las consecuencias más probables de determinado comportamiento; significa análisis de los efectos económicos de la actividad financiera del Estado e investigación de las causas que inducen a elegir unos instrumentos financieros en lugar de otros.

Su importancia, en relación con la vida concreta, deriva de la función que asume como medio de conocimiento de la realidad, como instrumento para una buena política económica.

Haller, en la obra citada, basándose en el estudio de un país desarrollado como es la Alemania Occidental, propone cuatro metas fundamentales de la Política Financiera: 1) la fiscal, que es, en realidad, un problema de costos; 2) la de la libertad, destinada a asegurar, hasta donde sea posible, la libre decisión de los individuos en todos los ámbitos de la vida, mediante los servicios públicos que la garanticen; 3) la del bienestar, para asegurar el nivel de vida y un nivel de ocupación satisfactorios; y 4) la de la justicia, cuya finalidad es lograr que el nivel de vida sea aproximadamente igual para todos, sin distribución desigual y con posibilidades análogas de satisfacer las necesidades de cada uno. Agrega que debe existir compatibilidad entre dichas metas.

Adaptando al Perú los fines de la actividad financiera que García Añoveros, en el prólogo ya mencionado, señala para España, podríamos decir que para nosotros se pueden considerar como fines: 1) el fiscal, es decir, la satisfacción de las necesidades públicas con un criterio de justicia en la distribución de la carga tributaria; 2) la redistribución de rentas y patrimonios; 3) el desarrollo dentro de la estabilidad; y 4) el fomento de las exportaciones, con las perspectivas de la ALALC y de la ulterior integración latinoamericana.

Esbozados estos principios generales, voy a ocuparme de la tributación.

En el mundo occidental, los tributos son prestaciones pecuniarias que, por mandato de la ley, deben efectuar las personas privadas, a favor de los entes públicos: gobierno central, administraciones locales, entidades autárquicas.

Y no he incluido en esta definición el agregado tradicional de «para el servicio público», porque este concepto ya ha sido superado. Se le podría sustituir, señalando el bien común como finalidad de la tributación.

Los tributos se clasifican en impuestos y tasas, y en esta clasificación sigo a Berliri, cuya argumentación relativa a que las contribuciones especiales no se diferencian de los impuestos, me ha convencido, a pesar de que, por muchos años, en la cátedra y en el libro, sostuve y traté de demostrar su diferencia.

El impuesto no propone exclusivamente recursos al presupuesto del Estado, ni distribuye el costo de producción de los públicos.

Según la opinión extrema de Lerner, el objetivo de la imposición no es nunca el de recoger dinero, sino el de dejar menos en las manos del contribuyente, con el fin de contraer la demanda global para liberar factores de producción necesarios al Estado o de desviar el poder de adquisición.

Kaldor sostiene que el monto de los impuestos debe estar condicionado, no sólo por las necesidades del Estado, sino por la totalidad de la situación económica del país, y que su tipo determina los efectos de cada monto de impuestos cobrado.

Para la mayor parte de los teóricos en economía, el impuesto no es sino un fenómeno monetario asimilable a una variación de precios o de rentas.

Como apunta Mehl, «el impuesto, gravamen periódico, no puede recaer —salvo casos excepcionales— más que sobre la renta, recurso también periódico», siendo del caso recordar que J.R. Hicks dice que «en la práctica el objeto de toda determinación de renta está en ofrecer a la gente una indicación de lo que pueden consumir sin empobrecerse».

El impuesto puede gravar la renta producida o la distribuida, o la gastada.

Los impuestos al gasto comprenden: los que gravan el consumo y la circulación, los que recaen sobre el volumen de los negocios, y los derechos aduaneros.

Los impuestos sobre el capital —salvo los que se establecen excepcionalmente en los casos de crisis— son pagados con la renta, aunque sean calculados sobre el capital.

Paralelamente a esta clasificación de los impuestos, existe la tradicional que los agrupa en directos e indirectos, clasificación que, en términos generales, corresponde, como lo advierte Kaldor, a impuestos a las personas (naturales y jurídicas) e impuestos a las transacciones.

Hubert Brochier, en su libro «Finances Publiques et redistribution des revenus», demostró que existe relación necesaria entre la estructura económica de un país y su estructura tributaria, y en la obra «Economie financiére» de que es autor con P. Tabatoni, hace notar que de la comparación de las estructuras tributarias con las estructuras económicas, aparece una neta diferenciación entre los países industrializados del mundo capitalista y los países subdesarrollados.

En los países industrializados se distinguen dos grupos diferenciados por la naturaleza de sus sistemas tributarios y por sus estructuras económicas y su nivel de vida. El de mayor industrialización y más elevada renta por cabeza, se caracteriza por la preponderancia del impuesto general sobre la renta. El grupo en el que figuran países de menos alta renta por cabeza, tiene sistemas tributarios más diversificados y mayor proporción de impuestos indirectos.

La característica fiscal de los países subdesarrollados es el lugar limitado que en sus ingresos tiene el impuesto a la renta, explicable por el débil nivel de renta media, por la repartición de la detracción y por el número restringido de contribuyentes, condiciones originadas por la desigualdad del desarrollo; y, también, por la dificultad de llenar las exigencias técnicas y administrativas de la aplicación de un sistema moderno, y por la ausencia de prácticas contables uniformes.

Entre estos países hay que distinguir dos grupos, según el rol que tiene en su vida económica y comercio internacional y, especialmente, el de exportación.

Nuestra estructura tributaria está integrada por tributos propiamente dichos y detracciones parafiscales. Los tributos se dividen en tasas, o sea, prestaciones pecuniarias exigibles a las personas privadas, en razón de un servicio público individualizable que les concierne o de una concesión que se les otorga; e impuestos, o sea, prestaciones pecuniarias exigibles, por mandato de la ley, a las personas privadas, en razón de tener capacidad contributiva.

Las principales tasas son las judiciales, las notariales y las administrativas, según el servicio al que correspondan; las de concesiones de bienes de dominio público (canon de minería y de petróleo, y contribución de fuerza hidráulica); las de marcas de fábrica, patentes de privilegio y modelos industriales; y las de licencias especiales para ejercer determinadas actividades.

No son tasas ni impuesto que con el nombre de «derechos consulares» se cobra en las aduanas, involucrado en el llamado impuesto adicional único, ni el que bajo la denominación de «tasa adicional aduanera» ha creado la última Ley Orgánica del Presupuesto Funcional de la República, para exigirse en los casos de importaciones que la ley libera de derechos de aduana.

Nuestro sistema de impuestos a la renta comprende varios impuestos cedulares que gravan en forma distinta las diversas categorías de renta, y un impuesto complementario de superposición, que es progresivo si recae sobre el total de las rentas atribuibles a una persona natural, o proporcional, de tasas diferenciadas, si grava rentas no atribuibles a un contribuyente determinado o no englobables en una renta total.

El criterio de renta adoptado por nuestra legislación fiscal es el de riqueza obtenido también periódicamente o susceptible de obtenerse, periódicamente de una fuente durable.

Así lo establece la Ley General de Impuesto a la Renta (n.° 7904), en sus artículos 2, 18, 30, 40, 51, 58 y 59, sin que en ninguna de sus disposiciones se acoja la teoría del balance, o sea, de la diferencia entre el valor en capital del conjunto de bienes en poder del contribuyente al final de un período determinado y el existente al comienzo de dicho período.

La renta gravable, salvo en el impuesto sobre la renta del capital movible, es la renta neta, es decir, los ingresos menos los gastos necesarios para obtener la renta y la cantidad deducible por amortización de la fuente.

En lo que respecta a las utilidades de las empresas industriales o comerciales del ya citado artículo 18 de la Ley n.° 7904 y de los artículos 19 y 20 de la misma ley aparece que nuestro régimen fiscal adopta la teoría de la cuenta de pérdida y ganancias y no la del balance. Considera utilidad, la que fluye directamente del activo circulante,

sin admitir las pérdidas de capital, ni incluir, por consiguiente, las ganancias de esta clase, y teniendo en cuenta el objeto de la empresa, especialmente el de las sociedades —condicionando a lo establecido en sus estatutos— y el giro del negocio, determinado por la habitualidad, punto este último que constituyó el tema de reciente e interesante conferencia del doctor Manuel García Calderón, Presidente de la Federación de Colegios de Abogados.

Los criterios de vinculación son: la residencia, el lugar de ejercicio estable de una actividad lucrativa y el origen peruano de la fuente de la renta, este último, a veces exagerado, como en el caso del impuesto complementario a la renta, proveniente de servicios prestados por personas naturales residentes en el extranjero o por personas jurídicas establecidas fuera del Perú que puede afectar el costo de estudios técnicos, tan necesarios al país.

En el impuesto cedular a las utilidades industriales y comerciales, a semejanza de Gran Bretaña, no se diferencia el tratamiento que se da a las personas individuales y a las sociedades de personas, del que se da a las sociedades de capital.

No existe, en general, discriminación entre contribuyentes peruanos y extranjeros.

La Ley n.° 15228 de 1964, prohíbe bajo pena de multa la constitución de reservas de libre disposición que excedan el 100% del capital pagado de las sociedades anónimas; y establece un impuesto sobre la parte de las utilidades de cada ejercicio que no sea distribuida o capitalizada dentro de los seis meses siguientes a la fecha de cierre del balance, considerando este impuesto como crédito del impuesto complementario. El impuesto a las utilidades no distribuidas ni capitalizadas, puede ser asumido y deducido por la sociedad, liberando así a los accionistas. La capitalización dentro del término mencionado sólo está gravada con un impuesto fuertemente reducido.

Diversas leyes de promoción (Código de Minería de 1950; Ley de Petróleo de 1952; Ley de la Industria Eléctrica de 1955; Ley de Promoción de la Industria Manufacturera de 1959) contemplan regímenes de aliciente a la inversión y de estímulo al desarrollo, mediante exenciones temporales o permanentes, desgravaciones, revalorización del activo fijo, liberación de impuestos aduaneros para maquinarias y materias primas,

protección aduanera y procedimientos especiales de amortización, siendo de advertir que dentro de los sectores de actividad económica, a los que la ley concede alicientes tributarios, la minería es la única que, a pesar de la magnitud de su inversión inicial y de los riesgos que le son propios, no puede revalorizar su activo fijo; y que la agricultura, no obstante su importancia dentro de la economía nacional, no goza de aliciente tributario alguno para sus nuevas inversiones.

Invocando la Ley n.° 9140, que estableció la facultad de promover el desarrollo industrial mediante convenios entre el sector privado y el Poder Ejecutivo, se ha concedido, en los últimos años, numerosas exenciones tributarias a nuevas industrias específicas y a determinados sectores geográficos.

También la Ley n.° 15228, al exonerar de impuestos a la renta que produzcan los bonos al portador o nominativos, siempre que dichos documentos de crédito se emitan en moneda nacional, con un plazo de amortización no menor de cinco años y una tasa de interés no mayor de 10%, estimula las nuevas inversiones, si bien es verdad que estableciendo una discriminación a favor de las que se financien mediante emisión de bonos, dentro de las citadas condiciones, cuyos intereses son, además, descontables de las utilidades de la empresa que los emite.

Creo que las exenciones tributarias, independientemente de su efecto negativo en el aspecto fiscal, no constituyen el mejor método de estímulo a la inversión, y que es preferible adoptar el de la amortización acelerada, que, por lo demás, está contemplado en nuestra legislación vigente, o el de la amortización mejorada en un porcentaje; usado en Gran Bretaña.

Debo agregar que el sistema de impuestos a la renta que rige en el Perú, a pesar de la frondosidad de su legislación, no es como se le supone, mucho más complicado que el de otros países, como los Estados Unidos de América, por ejemplo, cuya legislación, aunque unificada en 1954, es de acentuada complejidad.

Nuestros impuestos al gasto, que se adaptan también a la clasificación de impuestos indirectos, son: 1) los impuestos al consumo y a la circulación, incluyendo el denominado «impuesto de timbre», en varias de las clases de impuestos que comprende y las rentas de monopolios y explotaciones; 2) el impuesto al volumen de los negocios, involucrado

en el «impuesto de timbre»; 3) el impuesto a los sobregiros bancarios; y 4) los derechos aduaneros de importación y de exportación.

Los impuestos al capital, considerados en nuestro Presupuesto como directos, comprenden: los impuestos sobre los incrementos de patrimonios; los impuestos a las transferencias a título oneroso; y los impuestos a las transferencias a título gratuito. Son impuestos a los incrementos del patrimonio, los que recaen sobre las ganancias de juego y sobre sus loterías. Los impuestos a las transferencias a título oneroso son: la alcabala de enajenaciones, a la que la Ley reciente, con fines exclusivamente fiscales, ha dado excesiva amplitud; y el impuesto a las ganancias obtenidas de la transferencia de inmuebles. Los impuestos a las transferencias a título comprenden el impuesto a las porciones y el impuesto a las masas hereditarias.

Son detracciones parafiscales las cotizaciones de seguridad social y las destinadas al Servicio Nacional de Aprendizaje y Trabajo.

Nuestra estructura tributaria se caracteriza por tener un sistema coherente de impuestos a la renta, aunque deformado en parte, por modificaciones adoptadas bajo la presión de necesidades fiscales, en el que las tarifas progresivas no corresponden al actual poder adquisitivo de la moneda, y en el que se ha generalizado el pago adelantado de la obligación impositiva; por la práctica de alentar las inversiones mediante exenciones tributarias, a veces excesivas e indiscriminadas, en lugar de hacerla mediante la amortización acelerada del activo fijo; por el aumento de la imposición indirecta, producido por razones meramente fiscales (el Presupuesto Funcional para 1965 prevé para los impuestos directos un rendimiento de 3,586 millones de soles, muy inferior al de 8,221 millones de soles previsto para los impuestos indirectos); por una acentuada elevación de la presión tributaria; por la existencia de numerosos impuestos secundarios con rendimiento destinado a fines específicos; por una parafiscalidad elevada; por estar regida por una legislación frondosa y dispersa; por carecer de reglas para evitar una doble tributación internacional; y por la existencia de un régimen indiscriminado de sanciones, desprovisto de toda base jurídica.

Como paradojas de nuestra imposición se pueden señalar, entre otras: el impuesto a los sobregiros bancarios; el impuesto a las facturas de las clínicas; el impuesto, llamado «tasa», a las mercaderías liberadas de derechos aduaneros; la obligación de los empleadores de pagar

impuestos sobre el monto de las remuneraciones de servicios, en lugar de que lo paguen los que las perciben; la magnitud y el rigor de la imposición a la transferencia onerosa de bienes; y la increíble modalidad del impuesto a las ganancias en capital obtenidas en la transferencia onerosa de inmuebles, impropiamente llamado «plusvalía».

La estructura tributaria del Perú refleja su estructura económica, de ese país en proceso de desarrollo, con muy elevado porcentaje de la población dedicado a la agricultura y a la ganadería, débil industrialización, deficiente preparación técnica, muy baja renta media por persona y fuerte desigualdad en la repartición de la renta, lo que debe determinarnos a adoptar adecuadas medidas tributarias que tiendan a modificar dicha estructura económica, sin olvidar que, según la advertencia de Myrdal, «la imposición es el instrumento más flexible, pero a la vez el más peligroso de reforma social».

El anhelo de reformar la tributación es tan antiguo como la tributación misma. Hace 4,500 años preocupaba intensamente a los habitantes del reino de Lagash, en Sumeria, la reforma —simplificadora, desgravadora y justiciera— llevada a cabo por el rey Urukagina, como lo comprueba el que se hayan hallado cuatro versiones del hecho, contenidas en tres conos y una placa oval de arcilla, desenterrados en 1878, según se lee en «L'Histoire commence a Sumer», del ilustre sumeriólogo S.N. Kramer.

Maurice Lauré, en su tratado de «Política Fiscal», dice que «por reforma fiscal» debe entenderse una renovación de la legislación, afrontada con la profundidad suficiente para que queden eliminados los defectos generales de los impuestos en vigor, que cuando los impuestos vigentes respetan los dictados de una sana política fiscal, la necesidad de renovación puede provenir o de una modificación sobrevenida en los principios de la ideología política imperante, o de una exigencia psicológica, derivada del envejecimiento de los impuestos, del aumento de su complejidad, de su degradación por efecto de los múltiples retoques y de las exenciones sucesivamente concedidas y hasta por haber llegado a fatigar al contribuyente; y que las metas perseguidas son: la sencillez —que se resuelve en claridad, unidad y también, implícitamente, en disminución de la carga— y la igualdad.

Creo que, en general, se exagera al criticar la complejidad de la tributación y que ella no sólo obedece a los múltiples retoques a que

alude Lauré, a las complicadas exigencias legales, reglamentarias y de la práctica administrativa y a la falta de certidumbre en la interpretación de las leyes tributarias, sino también a la natural necesidad de establecer reglas minuciosas que aseguren el cumplimiento de los deberes de los contribuyentes y garanticen sus derechos.

Haller recuerda que la imposición existente en cada país como resultado de un proceso histórico, avanzó siempre que fueron necesarios nuevos gastos o disminuyó la importancia de determinadas fuentes de ingresos y se pasó revista a nuevas posibilidades tributarias; que, ocasionalmente, se emprendió «reformas tributarias», tratando de atenuar la complicación resultante de este proceder y de reducir la carga impositiva, que, en general, no se puede hablar de que en tales casos fuera planeado un «sistema» tributario meditado y orientado estrictamente hacia metas económicas determinadas; y que es de temer que esto no varíe en el futuro.

Agrega, que «el establecimiento de un sistema tributario racional puede significar sólo que se implanta la forma de imposición que parece exigida en base de las diferentes metas, pero no la cuantía de los tipos tributarios en particular»; y que «ésta depende de la necesidad financiera estatal, de la situación coyuntural y del grado de redistribución a que se aspira».

Formula ocho postulados, según los cuales, hay que configurar la imposición de manera que:

1) el gasto que origine sea el menor posible;
2) el gasto que cause a los contribuyentes por la investigación y el pago de la deuda tributaria sea, también, el menor posible;
3) la carga impuesta a los contribuyentes se sienta lo menos posible y, así, la actividad económica sea perjudicada en el menor grado;
4) no se perturbe, mediante ella, ni la «racionalidad interna» de la producción, ni la coincidencia óptima de la producción con la estructura de las necesidades (racionalidad externa);
5) pueda ser utilizada eficazmente para las finalidades de la política de ocupación y de coyuntura de medios económico-financieros;
6) pueda influir en la distribución de la renta en el sentido de la justicia distributiva;

7) se limite a lo indispensable la divulgación de las relaciones personales, como consecuencia de determinar la capacidad de «prestación» impositiva, y de realizar las correcciones de la distribución tributaria; y

8) la combinación de los impuestos forme un todo determinado por las diferentes finalidades, de modo que no se presenten interferencias ni vacíos en la imposición.

No incorpora en sus postulados el de utilizar la imposición como instrumento de desarrollo económico.

Mehl opina que el impuesto no debe ser obstáculo para el desarrollo económico, y que puede estimularlo mediante determinadas medidas fiscales de exención o desgravación a ciertas situaciones, actividades, regiones o relaciones económicas, si dichas medidas se eligen razonablemente y si no afectan en forma considerable al principio de neutralidad, medidas que, de hecho, han sido tomadas por la mayoría de los países modernos.

La reforma tributaria puede pretender abarcar toda la estructura tributaria de un país, parte de su tributación, o sólo la administración encargada de los tributos.

Para encararla es indispensable, en primer lugar, el estudio económico y político de los hechos, de las metas y de los posibles efectos de las reformas contempladas, para lo que es necesario contar con la debida información estadística; y, producida la decisión política en base a dicho estudio, se requiere dar expresión jurídica apropiada a las reglas en que se materialice tal reforma.

En el Perú existe, actualmente, una acentuada aspiración general a una reforma tributaria, que simplifique el régimen imperante, lo haga más justo, asegure la estabilidad económica y estimule el desarrollo del país; y existe también la obligación de emprenderla, contraída en Punta del Este.

Esta aspiración se dirige, concretamente, a modificar nuestro sistema de impuestos a la renta, adoptando uno semejante al de los Estados Unidos de América, en la creencia de que es más simple un impuesto sintético a la renta global de las personas naturales, y un impuesto a las utilidades de las sociedades de capital; a evitar la evasión tributaria; a reorganizar la administración financiera; y también a adoptar medidas

fiscales que aseguren la estabilidad económica, estimulen el desarrollo y conduzcan a una redistribución de rentas y patrimonios, sin que se tenga ideas precisas sobre tales medidas.

En concordancia con esta aspiración y con este compromiso, se ha creado una Comisión Revisora de la Legislación Tributaria y una Dirección General de Estudios Tributarios; se ha conseguido asesoramiento de técnicos de la AID y de la OEA para reorganizar la administración fiscal; y se ha encomendado al doctor Jaime García Añoveros, Catedrático de Economía y Hacienda de la Universidad de Sevilla, la preparación de un anteproyecto de Código Tributario y de anteproyectos de las leyes que, a su juicio, deban integrar nuestro sistema impositivo.

Con clara visión de que nuestro problema más inmediato de reorganización tributaria es el de la reforma de la administración fiscal se ha emprendido la del servicio aduanero y la de la administración de los impuestos internos. La Superintendencia Nacional de Contribuciones, con el auxilio de la AID y de la OEA, ha adoptado una estructura funcional de dicha Superintendencia, que ha merecido de la reunión de los Jefes de Misiones Tributarias de la Alianza para el Progreso, celebrada en Miami, en mayo último, el ser recomendada como ejemplo para los países latinoamericanos.

No puedo ocultar la satisfacción que he experimentado al advertir que dicha estructura ha sido planeada con el mismo criterio funcional que presidió la que formulé, con análogos lineamientos en 1942, según aparece en el número 13 de la Revista de Hacienda, y pude llevar a cabo, exitosamente y en cortísimo tiempo, gracias al brillante equipo, muy joven, que seleccioné entre los mejores alumnos y exalumnos de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas, y aun de Filosofía y Letras de la Universidad de San Marcos y de la Universidad Católica, y gracias también al sobresaliente personal reclutado por riguroso concurso de pruebas.

Ahora que se está generalizando la tendencia a que los especialistas en Derecho Tributario traten de extender su actividad al aspecto económico de la tributación, como lo demuestra el hecho de que muchos Institutos de Derecho Tributario incorporen entre sus miembros a economistas y contables, y como lo demostraría el que yo, tan exclusivamente dedicado al punto de vista jurídico del tributo, me atreva a ocuparme en esta conferencia de sus principios económicos, ahora digo, considero de la

mayor importancia el que no se confundan, sino al contrario, se delimiten el aspecto económico de la tributación y su aspecto jurídico.

Ya pasó la época del estudio integral de la tributación, preconizado por Benvenuto Griziotti y del curso único de Ciencia de las Finanzas Públicas y Legislación Financiera de los profesores Gastón Jéze y Lonis Trotabas.

Estamos en la era de la Política Financiera y del Derecho Tributario; del trabajo en equipo, en el que el análisis de la tributación corresponde a los estudiosos de la Economía y a los juristas, la formulación y expresión de las normas de Derecho que deben regir al tributo, así como la interpretación de las leyes tributarias.

> «El jurista, dice Einaudi en *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*, reconstruye la norma vigente; interpreta su mandato a la luz de los principios generales del Derecho y de la voluntad del legislador. Interpreta esta voluntad fundándose en parte en las razones aducidas por el legislador; pero si estas razones contrastan con el claro significado propio de la norma escrita y de las demás normas con las cuales debe estar coordinada en el sistema total, la interpreta según las reglas de la hermenéutica jurídica, partiendo de la premisa de que esa norma vive en un sistema armónico y coherente en la medida de lo posible. El jurista interpreta, no critica al legislador. El jurista parte de que la única causa del impuesto es la Ley».

Por lo mismo que el impuesto ha dejado de considerarse como simple medio de repartir las cargas públicas, para transformarse en instrumento económico, es hoy indispensable que se garantice con normas precisas el cumplimiento de los deberes que nacen de la relación jurídica impositiva y el respeto a los derechos surgidos de dicha relación.

De ahí, la necesidad imprescindible de un Código Tributario, que dé carácter imperativo a los principios de la doctrina jurídica de la imposición, en un cuerpo de leyes permanente, ajeno a la natural y deseable variabilidad de las leyes relativas a los diferentes impuestos que integran la estructura tributaria de cada país.

Naturalmente, la preparación de tales códigos es función propia de juristas.

El primero en emprenderla fue Enno Becker, y su obra se adoptó en la Ordenanza Tributaria del Reich (RAO) de 13 de diciembre de 1919, cuyo texto alemán me trajo en 1937, mi amigo el profesor José León

Barandiarán, texto que hice traducir por Fernando Morales Macedo en 1943, para la Superintendencia General de Contribuciones.

Dicha ordenanza, dividida en tres partes, comprende las reglas relativas a las autoridades: a la imposición, con disposiciones sustantivas y procesales; y al Derecho Penal Tributario, Sustantivo y Procesal.

Constituye la base del texto, promulgado el 22 de mayo de 1931, que hoy rige, con las modificaciones introducidas en 1934 y 1945), traducido al español por José María Eyzaguirre.

El segundo en el tiempo, es el Código Fiscal de la Federación Mexicana, promulgado el 30 de diciembre de 1938. Este código, de indiscutible calidad, se divide en siete partes relativas: al ámbito del código y otros principios generales; al crédito fiscal; a los procedimientos de aplicación de los tributos; a los procedimientos contenciosos; a las infracciones y sanciones; a los delitos fiscales; y a la investigación fiscal.

En España se ha promulgado con fecha 28 de diciembre de 1936, la Ley General Tributaria, cuyo contenido es análogo al de los Códigos ya mencionados.

Además, existen el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires de 1948, obra de Dino Jarach, y el Código Tributario de Chile de 25 de marzo de 1960.

En América Latina se han elaborado varios proyectos de Código Tributario: en la Argentina, el de Carlos M. Giuliani Fonrouge, publicado en 1942; en el Ecuador, el de E. Riofrío Villagómez de 1952, no citado por Giu1iani Fonrouge en su trabajo sobre «Realidad y Perspectivas de la Codificación Tributaria» aparecido en el número 54 de la notable Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, que se publica en España; en el Brasil, el de Rubens Gomes de Sousa, publicado en 1953; y en el Uruguay, el de 1957.

Actualmente, una comisión, integrada por Rubens Gomes de Sousa, Carlos M. Giuliani Fonrouge y Ramón Valdez Costa, está preparando un nuevo anteproyecto, por encargo de la OEA.

Merece mención aparte el valioso anteproyecto de Código Tributario preparado, a pedido del Gobierno del Perú, por Jaime García Añoveros, quien une a su condición de jurista, la de estudioso de la economía.

Está dividido en diez títulos, que versan sobre: ámbito y aplicación del Código; titulares del poder tributario; normas tributarias, relativas a las fuentes del Derecho Tributario y a la aplicación de las normas en el tiempo; obligación tributaria sustantiva principal; otras obligaciones tributarias; infracciones y sanciones; órganos de la administración tributaria; procedimientos de gestión; reclamaciones en la vía administrativa; y recursos ante el Poder Judicial.

No pueden considerarse códigos tributarios propiamente dichos los que bajo la denominación de código contienen algunas reglas sobre principios jurídicos generales, dentro de unificaciones de leyes impositivas, tales como el *Internal Revenue Code* de Estados Unidos de América (1854), el *Code Général des Impots* de Francia (1850) y el de las leyes tributarias de Italia.

Posiblemente por la influencia de la Ordenanza Tributaria alemana, tanto los códigos tributarios existentes, como los anteproyectos que conozco, incluyen en su articulado de la organización de la administración tributaria y reglas procesales de detalle.

No creo que estos puntos deban ser tratados en un cuerpo de leyes de carácter permanente, tanto más cuanto que el estudio de la estructura y funcionamiento de la administración tributaria es materia propia de los expertos en administración y no de los juristas, a quienes sólo atañe señalar las reglas generales a que debe sujetarse dicha administración.

Opino que las normas de un código tributario sólo deben referirse: a la delimitación del ámbito de la autonomía del Derecho Tributario frente a la unidad del derecho; a la exclusividad de la Ley como fuente de la relación tributaria, principal y a la jerarquía de las demás fuentes; a la naturaleza de la relación tributaria, a las infracciones y sanciones; y a principios básicos de procedimiento. Se debe dejar para las leyes relativas a cada impuesto, las reglas destinadas a establecer: el impuesto correspondiente; el hecho generador de la obligación impositiva principal y los hechos que generan las accesorias; los obligados a cumplir dichas obligaciones; los criterios de vinculación y los de atribución del hecho generador; la forma y la oportunidad de determinar la materia imponible; el modo y la época de extinguir la obligación; y las infracciones relativas a cada impuesto y sus sanciones específicas.

Un código así configurado es indispensable para la difusión y el respeto de los principios fundamentales del Derecho Tributario, cuyo estudio, que se remonta a los glosadores y postglosadores, debería despertar hoy mayor interés, dados el peso y la omnipresencia de la tributación y cuya importancia científica no siempre es comprendida, como lo revela la frase que escuché a un apreciado colega: «el Derecho Tributario ... Numeritos», opinión de la que, por lo demás, no están lejos aquéllos para quienes la tributación es un mero problema de contabilidad.

También es indispensable para dar al impuesto la certidumbre que Adam Smith consideraba como el más importante de sus requisitos, proporcionando a los contribuyentes y al personal de la administración tributaria, normas generales que aseguren que los primeros cumplirán rectamente su deber fiscal y que el segundo ejercerá sus atribuciones sin apartarse de la ley ni deformarla y sin olvidar que su función es aplicar las leyes impositivas, no crearlas.

Entre dichas normas generales, tienen singular importancia las que se refieren a la autonomía del Derecho Tributario, a sus fuentes y a interpretación de éstas.

Por ello, voy a exponer, en síntesis, las soluciones que la doctrina da, actualmente, a tales problemas.

La tendencia extrema, cara a toda administración fiscal, que llegaba a considerar la autonomía del Derecho Tributario como sinónimo de independencia irrestricta respecto a las demás ramas del Derecho, ha sido superada.

D'Amelio, en un estudio titulado *L'Autonomia del diritti – imparticolare del diritto finanziario – nell untá del diritto*, citado por Berliri, dice: «La autonomía de una rama del Derecho nunca puede romper, y ni siquiera agrietar el concepto unitario del Derecho. La máxima de uno *universi jure* constituye verdad fundamental y puede considerarse una de las conquistas definitivas del espíritu humano. Indica que la autonomía es a la unidad como los radios a la esfera. De tal suerte que aquélla no supone desintegración, sino parte del todo. De donde deriva que la autonomía de una rama del Derecho no puede excluir ni ignorar a las demás, también autónomas, de las cuales necesita vivir».

Esta tesis, que comparto, ha sido consagrada entre nosotros, en notable sentencia dictada el 3 de mayo de 1963 por el Juez doctor

Carlos Gadea, hoy Vocal de la Corte Superior de Lima, sentencia que ha quedado ejecutoriada.

En lo que respecta a las fuentes del Derecho Tributario, es indispensable distinguir entre la fuente de la relación jurídica tributaria sustantiva principal, que sólo puede ser la ley y las fuentes de las demás relaciones tributarias.

La relación tributaria sustantiva principal —que se resuelve en el derecho del Estado de exigir una prestación pecuniaria y en la obligación de realizar dicha prestación, impuesta a una persona privada, natural o jurídica— no puede nacer sino cuando se produce un hecho al que una ley formal vigente confiere la naturaleza de hecho generador de la mencionada obligación; y sólo puede surgir respecto a una persona privada a quien tal hecho le sea atribuible en virtud de algún criterio establecido por la ley (propiedad o transmisión de un bien, disponibilidad de una renta, uso de un servicio público individualizable), y tenga con el Estado algún vínculo también establecido por la ley (nacionalidad, domicilio, residencia, ejercicio de actividad lucrativa, situación de un bien que le pertenezca, disponibilidad de una renta); y no puede nacer sino en la oportunidad, forma y magnitud que la ley haya prescrito.

Esta exclusividad de la ley formal, es decir, dictada por el Poder Legislativo, que nuestra Constitución consagra en su artículo 8 al establecer que sólo la ley podrá crear, alterar o suprimir impuestos o exonerar de su pago en todo o en parte, no es sino la expresión del viejo principio según el cual el impuesto debe ser autorizado por los representantes de quienes van a pagarlo, contenido en el punto doce de la Carta Magna, arrancada a Juan sin Tierra, el 12 de junio de 1215, es decir, hace 750 años, y cuya antigua observancia en los reinos hispánicos está comprobada por un documento dirigido por Alfonso VI el 13 de marzo de 1091 al Obispo de León, al conde Martín Flaínez y a todos los habitantes de la tierra leonesa.

No hay, pues, hecho generador de tributo ni tributo sin ley, como no hay crimen ni pena sin ley.

Así como no puede definirse el delito con arreglo a elementos intrínsecos y apriorísticos, sino únicamente con arreglo a las consecuencias que derivan del hecho mismo que la ley sanciona con una pena, así el presupuesto objetivo del tributo sólo puede ser definido como el hecho jurídico de cuya realización nace una obligación tributaria por mandato

expreso de la ley. El enunciado de esta tesis, ya consagrada, está basado en el planteamiento de Antonio Berliri, quien en lo que se refiere al delito, se apoya, a su vez, en Sabbatini, Maggiore, Mazini y Carnelutti.

Y así como, según Sabbatini, tampoco es posible distinguir las sanciones penales por determinados caracteres ontológicos y apriorísticos, porque el legislador puede adoptar como sanción penal cualquier medio de tutela que implique minoración o privación de un derecho individual, y sólo después de haberlo adoptado surge la distinción práctica por la forma de su regulación concreta y por el fin al que está destinada, así, obligación tributaria sustantiva principal sólo es aquélla que el legislador establece con tal carácter y sólo puede nacer en la oportunidad, dentro de las circunstancias y con las modalidades y el alcance que la ley señala.

En este sentido, no hay verdaderas lagunas en el Derecho Tributario. Las obligaciones tributarias sustantivas que la ley no impone expresamente, no existen.

Las demás obligaciones tributarias sí pueden tener su fuente en decretos y resoluciones del Poder Ejecutivo y, también, en instrucciones de la administración, siempre que no se opongan a la ley.

Por ser la obligación tributaria una obligación *ex lege*, la interpretación de las leyes que regulan reviste especial importancia.

Superados el método de interpretación funcional preconizado por Benvenutto Griziotti y el de la consideración económica sostenido, con más brillo que solidez jurídica, por Ezio Vanoni y Dino Jarach, hoy considera la doctrina que para interpretar las leyes tributarias se pueden usar todos los métodos comunes a las demás ramas del Derecho, teniendo en cuenta que, según Kantorowicz, «un término jurídico debe interpretarse de manera que evite toda contradicción entre la norma que no contiene y otras normas jurídicas», y que, como dice Antonio Berliri, «las distintas ramas del Derecho no constituyen otros tantos compartimientos estancos, sino que, por el contrario, no son sino partes de un sólo sistema irrescindible», por lo que una definición contenida en la ley o cuerpo de leyes que por su propia naturaleza le corresponde, «debe valer para todo el Derecho, a no ser que el legislador haya limitado expresamente a determinados efectos la eficacia de aquella definición, o al contrario haya excluido que la misma pueda aplicarse a un determinado sector».

La interpretación, según Carnelutti, «sirve para conocer lo que el legislador ha pensado y la analogía para conocer qué habría pensado». De ahí que la integración por analogía no sea aplicable al Derecho Tributario sustantivo, como no lo es al Derecho Penal.

Trazado el cuadro del conjunto que me propuse ofrecer sólo me resta expresar la esperanza de que las reformas que se aspira a introducir en nuestra tributación se produzcan teniendo muy en cuenta las características de nuestra estructura económica, la necesidad de no comprometer la estabilidad de la economía del país y la urgencia de impulsar su desarrollo; de que se continúe tratando de mejorar la administración tributaria, tanto en lo que se refiere a su organización como en lo que concierne a la adecuada formación de su personal; y de que se considere que así como la revisión de las leyes relativas a los diferentes impuestos corresponde a la Comisión Revisora de la Legislación Financiera, el estudio del anteproyecto de Código Tributario debe ser confiado a una comisión de juristas, que podría ser designada por el Ministerio de Justicia, cuyo titular se está esforzando por actualizar nuestro ordenamiento jurídico en general.

La justificación de un Código Tributario*

Señor Decano del Colegio de Contadores Públicos de Lima;

Señoras;

Señores;

Agradezco al Colegio de Contadores Públicos de Lima el haberme invitado a intervenir en este «Fórum» sobre el Código Tributario que nos rige desde el 17 de octubre último; y lo felicito por haberlo organizado, demostrando así su inquietud por los problemas jurídicos relacionados con uno de los sectores más complejos de su ejercicio profesional.

A modo de introducción de estos trabajos y con la generalidad característica de las introducciones, voy a ocuparme de «la justificación de un Código Tributario». Trataré de la noción, o, mejor dicho, de las diversas nociones de Código Tributario; de las razones que justifican la dación de un Código como el nuestro; de la forma como en él se garantizan los derechos del contribuyente y los del fisco; y también de la necesidad de rectificar sus deficiencias.

¿Qué se entiende por Código Tributario?

Es común considerar que es el conjunto de las reglas legales relativas a todos los tributos de un país. No conozco ningún país que tenga un Código Tributario de esta clase.

---

* Conferencia dictada por el doctor Juan Lino Castillo Vargas en el Colegio de Contadores Públicos de Lima, el día 7 de noviembre de 1966.

En algunos países se han dado códigos referentes a determinada clase de impuestos, ya por el Poder Legislativo, como el Internal Revenue Code (federal) de los Estados Unidos, ya por el Ejecutivo, autorizado para ordenar los textos existentes, como en Argentina, Francia (*Code géneral des impôts* y *Code del douanes*), Italia y el Perú (los recientes textos ordenados de los impuestos a la renta del capital movible y de patente). Los Códigos de Estados Unidos de América, Francia e Italia contienen una parte general sobre procedimiento.

Para los estudiosos del Derecho Tributario ésta no es la noción apropiada.

Yo diría, modificando una definición de Sainz de Bujanda, que es la articulación sistemática, dentro de un texto positivo, de las reglas jurídicas aplicables al ejercicio del poder tributario del Estado y a las relaciones jurídicas tributarias.

Es, fundamentalmente, un instrumento de tutela de los principios jurídicos de la tributación y, por lo tanto, de los derechos del contribuyente y de la administración, sujetos de una relación de derecho y no de poder.

Códigos de esta naturaleza, aunque tengan una denominación distinta, son la expresión natural del alto nivel alcanzado por los estudios del Derecho Tributario, y han sido adoptados, precisamente, en los países en que dichos estudios han despertado mayor interés.

Actualmente existen en Alemania (Ordenanza Tributaria de 1931, modificada en 1934 y 1945), México (Código Fiscal de la Federación de 31 de diciembre de 1938 y Código Fiscal para los Territorios Federales, de 31 de diciembre de 1943), Argentina (Provincia de Buenos Aires, Código Penal de 1948), Chile (Código Tributario de 1960), España (Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963) y Perú (Código Tributario, Principios Generales de 12 de agosto de 1966, según Ley Autoritativa n.° 16043).

La Ordenanza Tributaria alemana, vigente (429 artículos), siguiendo los mismos lineamientos de la de 1919, se divide en: 1) Disposiciones Generales, que comprenden conceptos fundamentales, ámbito, principios jurídicos tributarios y ejecución de leyes tributarias; 2) Organismos; 3) Tributación (con preceptos objetivos y de procedimiento); y 4) Derecho Penal y Procedimiento Penal.

El Código Fiscal de la Federación Mexicana (286 artículos) comprende siete títulos: 1) Disposiciones Generales; 2) Créditos Fiscales (sujetos, nacimiento y extinción de los créditos); 3) Fase Oficiosa del Procedimiento (órganos de determinación y ejecución y procedimiento); 4) Fase Contenciosa; 5) Infracciones y sanciones; 6) Delitos Fiscales; y, 7) Investigaciones Fiscales.

El de la Provincia de Buenos Aires (267 artículos) se divide en doce títulos: 1) Obligaciones Fiscales; 2) Interpretación; 3) Órganos Administrativos; 4) Sujetos Pasivos; 5) Domicilio Fiscal; 6) Deberes Formales; 7) Determinación de las Obligaciones; 8) Infracciones Fiscales; 9) Pagos 10) Acciones y Procedimientos Contenciosos y Penales; 11) Prescripción; y 12) Disposiciones Varias (notificaciones, secreto, ausentismo y términos).

El Código de Chile (205 artículos) se divide en un título preliminar (ámbito, competencia, definiciones); tres libros: l) Administración, Fiscalización y Pago; 2) Apremios, Infracciones y Sanciones; 3) Tribunales, Procedimiento de Reclamación, Avalúos, Aplicación de Sanciones y Cobro Ejecutivo; y un título final (Vigencia y Artículos Transitorios).

La Ley General Tributaria de España (173 artículos) comprende: un título preliminar sobre principios generales de orden tributario; tres títulos: l) Principios Generales y Aplicación de Normas; 2) Tributos (clases de tributos; hecho imponible; sujeto pasivo; base; deuda tributaria; infracciones); 3) Gestión Tributaria (órganos administrativos, colaboración social, procedimiento, liquidación, recaudación, inspección, jurados tributarios y revisión de actos en vía administrativa); y disposiciones finales y transitorias.

El Código Tributario del Perú (192 artículos), como ustedes saben, se divide en un título preliminar de disposiciones generales (ámbito de aplicación, fuentes, interpretación, la reserva de la ley, competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda, forma de computar los plazos; limitación de exenciones) cuatro libros: l) Obligaciones Tributarias; 2) Administración y Procedimiento; 3) Reclamaciones y Recursos; y 4) Infracciones, Delitos y Sanciones; y disposiciones finales y transitorias.

Conozco los proyectos de 1942 y 1963 de Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), de Eduardo Riogrío Villagómez (Ecuador, 1952), de Rubens Gomes de Sousa (Brasil, 1953), de la Comisión integrada por Rubens Gomes de Sousa, Carlos M. Giulianio Fonrouge y Ramón

Valdez Costa, encargada por OEA-BID para América Latina, y de Jaime García Añoveros, para el Perú. Sé de un Proyecto de Ramón Valdez Costa (Uruguay), pero no lo conozco.

El Anteproyecto del profesor García Añoveros (318 artículos) se divide en diez títulos: l) Ámbito de aplicación del Código; 2) Titulares del poder tributario; 3) Normas tributarias (fuentes de aplicación); 4) Créditos tributarios (nacimiento y exigibilidad de los créditos tributarios; acreedores tributarios, deudores tributarios, domicilio fiscal; garantías del crédito tributario, repetición de los ingresos indebidos); 5) Obligaciones tributarias; 6) Infracciones y sanciones tributarías; 7) Órganos de la administración tributaria; 8) Procedimiento de gestión; 9) Reclamaciones en vía administrativa; 10) Recursos ante el Poder Judicial; y disposiciones transitorias y finales.

Este último Proyecto, muy valioso por su contenido doctrinario, su expresión clara y precisa y la clasificación de su articulado, ha sido la base primera del Código Tributario que, estudiado por la Comisión de Reforma Tributaria teniendo en cuenta las modificaciones introducidas por los doctores Llontop y Román, ha sido promulgado por Decreto Supremo de 12 de agosto de 1966, en uso de la autorización contenida en la Ley n.° 16043, con el subtítulo de «Principios Generales».

No encuentro acertado el subtítulo que refleja el criterio seguido por la Ley General Tributaria española, por el Código de la Provincia de Buenos Aires y por el proyecto OEA-BID, de considerar las reglas jurídicas permanentes que norman el tributo, institución de derecho, sólo como una parte: general que precede a las reglas particulares de cada tributo. Estas últimas, por obvias razones jurídicas, económicas y sociales, no deben participar de la misma categoría jurídica ni de la misma permanencia de un Código Tributario. También parece reflejar el error de no percibir la verdadera importancia del aspecto jurídico del tributo. Todavía son muchos los que creen que se magnifica el Derecho Tributario, rama del Derecho que; no obstante remontarse a los glosadores y postglosadores, se supone nueva e incipiente, porque no se la ha estudiado.

La dación de un Código como expresión de los principios propios del Derecho Tributario, independiente de las reglas relativas a los diversos tributos, se justifica, en general, por la necesidad de situar debidamente la institución jurídica del tributo; de establecer reglas

relativas a las fuentes del Derecho Tributario, precisando los alcances constitucionales que consagran el principio de la reserva de la ley en materia tributaria; de delimitar la noción de autonomía del Derecho Tributario; de normar la interpretación de las leyes tributarias; de asegurar la observancia de legalidad, por la Administración Fiscal, fijándole las reglas necesarias para el ejercicio de sus funciones y estableciendo la responsabilidad de sus servidores, en los casos de incumplimiento de dichas reglas.

Entre nosotros, se justifica, además, por las condiciones imperantes al producirse su promulgación: el creciente incremento de la presión tributaria; la falta de un Código Administrativo o de una Ley de Procedimientos Administrativos y de conocimiento adecuado de nociones básicas de Derecho Administrativo y de Derecho Tributario, que expone a la Administración Fiscal a incurrir en errores y aun a inventar tesis desprovistas de todo fundamento doctrinario.

Para comprender debidamente la necesidad de un Código Tributario como el nuestro, es indispensable estudiar con algún detenimiento el principio denominado por Otto Mayer de «la reserva de la ley». Este principio —que no es sino un aspecto del más general que, en las democracias occidentales, somete todas las actividades del Estado a las reglas del Derecho—, significa que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal, es decir, por Ley dada por el Poder Legislativo.

Una de estas materias es la tributación. En ella la reserva de la Leyes la expresión del muy antiguo principio, según el cual, el tributo debe ser autorizado por los representantes de quienes van a pagarlo, ya contenido en un documento suscrito por Alfonso VI de León el 31 de marzo de 1091 y en el punto doce de la Carta Magna dada por Juan sin Tierra, el 12 de junio de 1215, que prescribe textualmente «ningún escudaje o ayuda será establecido en nuestro reino sin el consentimiento del común consejo de nuestro reino».

Todas las Constituciones del Perú han conferido exclusivamente al Congreso la atribución de establecer tributos, reserva que en la que hoy nos rige está contenida en el artículo 8.

Las Constituciones más recientes de otros países consagran, asimismo, este principio, como entre otras, la de Italia de 27 de

diciembre de 1947, cuyo artículo 23 establece que «ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no es conforme a la Ley»; y la de Francia del 4 de octubre de 1958, que en su artículo 34 prescribe que la Ley, votada por el Parlamento, fija las reglas concernientes al «asiento, la tasa y las modalidades de cobranza de las imposiciones de toda naturaleza».

La citada reserva también se fundamenta en la necesidad de que medie debate público para el establecimiento o la supresión de los impuestos. Con esta fundamentación se relaciona el artículo 8 de la Ley Orgánica de Presupuesto de 1922 —no reproducido en la actual Ley Orgánica del Presupuesto Funcional— que, con el objeto de sustraer los problemas impositivos a la natural premura de la dación del Presupuesto, prohibía crear impuestos y modificar o suprimir leyes tributarias existentes, mediante las disposiciones anuales sobre entradas públicas que debían establecerse en el Presupuesto General de la República.

Dino Jarach considera, justificadamente, que el de reserva de la Ley, es «el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, la partida de nacimiento del Derecho Tributario»; y opina que alcanza a todos los tributos.

Aunque el tenor literal del artículo 8 de nuestra Constitución sólo contiene la palabra «impuestos», creo que, en el Perú, la reserva comprende, además de los impuestos (entre los que incluye las contribuciones especiales), las tasas que, como prestaciones coercitivas, son manifestaciones del poder impositivo.

Precisando el alcance del principio, estudiaré su contenido necesario.

El recientemente fallecido profesor A.D. Giannini sostiene que «la determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y formas: en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el Estado moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados, tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a potestad».

Para Cocivera «el ejercicio de la potestad tributaria es vinculado. La administración tiene el poder-deber de aplicar las leyes de impuesto que de modo rígido disciplinan los casos, los modos y los criterios

con los cuales debe surgir la imposición, sin dejar margen alguno de discrecionalidad a la administración financiera».

Jarach expresa: «decir que no debe existir el tributo sin Ley, significa que sólo la Ley puede establecer la obligación tributaria, y por lo tanto, sólo la Ley debe definir cuáles son los impuestos y los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponibles, la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la Ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible en un monto determinado, y es también la Ley la que debe fijar este monto. Finalmente, es la Ley la que debe establecer cuál es el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del sujeto activo, cuál es la esfera en que se ejerce el poder fiscal para dar origen a un crédito fiscal».

En la reciente Ley General Tributaria de España, la facultad de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejerce por ley; y se regula por ley la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del monto del devengo y la extinción de la obligación así como otros aspectos esenciales de la relación tributaria.

En este mismo sentido estatuyen la Ordenanza Tributaria alemana, el Código Fiscal de la Federación Mexicana y el de Chile.

Conforme a la doctrina, uniformemente respetada por la legislación positiva en el Estado de Derecho, el principio de la reserva de la Ley, en materia tributaria, significa, necesariamente, que una ley formal debe establecer de modo expreso: a) el hecho imponible, es decir, el hecho generador de una obligación tributaria; b) el sujeto pasivo de dicha obligación; c) los criterios de atribución de un bien, disponibilidad de una renta, uso de un servicio público individualizable); d) los criterios de vinculación del sujeto pasivo al sujeto activo de la relación tributaria (nacionalidad, domicilio, residencia, ejercicio de actividad lucrativa, situación de un bien, disponibilidad de una renta según la situación de su fuente o el lugar en que se disfrute); e) el modo cierto de devaluación de la materia imponible; f) la magnitud del tributo aplicable a la materia imponible; y g) los modos de extinguirse la obligación y la oportunidad de exigir el pago del tributo.

De ahí que, en desacuerdo con Berliri quien, interpretando el ya citado artículo 23 de la Constitución italiana, opina que «no es necesario

que la ley contenga directamente la regulación de cada uno de los impuestos, sino que basta con que la ley constituya la base de la imposición», sostenga, de acuerdo con los principios doctrinarios ya citados, que se puede concluir con García Añoveros que «el Derecho Tributario material es creación de la ley; el tributo es creación de la ley y, si no está completo y acabado en la ley, no existe». Por eso podía afirmar Blumenstein que no hay lagunas en esta rama del Derecho.

Aparte de la ley dictada por el Poder Legislativo, la potestad fiscal del Estado se puede ejercer mediante: a) decretos legislativos emanados del Gobierno con arreglo a delegación del poder de legislar conferida por el Congreso, ya sea en forma general, como lo hizo el Congreso Constituyente por la Ley n.° 8463, de 14 de noviembre de 1936, ya sea en una materia u ocasión determinadas; o b) decretos-leyes dictados por gobiernos de hecho.

Los decretos-leyes dictados por gobiernos de hecho, deben ser ratificados por el Congreso una vez restablecida la normalidad institucional.

La ley que delegue el poder de crear, modificar o suprimir impuestos debe establecer, claramente, en términos generales, todos los elementos ya enumerados, que constituyen el contenido necesario de la ley tributaria, si no se quiere tropezar con el principio constitucional de la reserva de la ley.

También existe el peligro de que se tome por delegación del poder de modificar leyes impositivas, lo que no es sino mera autorización para hacer más eficaces los procedimientos administrativos existentes, sin variar las reglas sustantivas establecidas por las leyes en vigor, como ha sucedido con el artículo 34 de la Ley n.° 14729, sobre impuestos de timbre, que sólo faculta al Poder Ejecutivo «para dictar, por actos administrativos, las medidas que juzgue necesarias para la mejor acotación y recaudación de los impuestos», y que ha sido invocada por la Administración para variar sustancialmente la Ley n.° 2227, sobre impuesto a las sucesiones (D.S. n.° 103-H de 19 de abril de 1966), y para pretender exigir en el segundo semestre del presente año, el pago del doble del impuesto complementario de tarifa progresiva que la ley establece, y sobre materia imponible que no es la expresamente señalada por la ley (D.S. n.° 131-H de 13 de mayo de 1966).

Como la reserva de la ley en materia tributaria es un precepto constitucional, la nulidad es la sanción correspondiente al acto administrativo que la contraria.

También es indispensable delimitar el concepto de autonomía del Derecho Tributario, para evitar la tendencia a considerarla como independencia irrestricta respecto a las demás ramas del Derecho. Autonomía no supone desintegración, sino parte del todo. La autonomía de una rama del Derecho no puede romper la unidad del Derecho, ni excluir ni ignorar a las demás, también autónomas, que integran dicha unidad.

Íntimamente relacionado con el principio de la reserva de la ley y con la autonomía del Derecho Tributario, está el problema de la interpretación de las leyes tributarias.

Superados el método de interpretación funcional preconizado por Griziotti y el de la consideración económica sostenido por Vanoni y Jarach, hoy considera la doctrina que para interpretar las leyes tributarias se pueden usar todos los métodos comunes a las demás ramas del Derecho, sin confundir interpretación con integración por analogía. En la interpretación, aun la extensiva, no se admite ningún elemento normativo nuevo; no se hace sino inquirir lo que efectivamente existe en la norma, lo que ha pensado el legislador; en la integración por analogía, a falta de norma, se admite otra norma que regula un caso similar, se acoge un nuevo elemento normativo, se trata de conocer lo que habría pensado el legislador.

La actividad de la Administración Fiscal debe desarrollarse, necesariamente, con arreglo a ley Como expresa García Añoveros, la Administración no tiene potestad tributaria propia; es mero titular de un derecho subjetivo creado por la ley.

Por eso, es indispensable dictar reglas que rijan la acción de la Administración Tributaria, dentro de los cauces propios del Derecho Administrativo, y aseguren así el respeto del principio de legalidad, correcta aplicación del concepto de autonomía y la cabal interpretación de las normas sin apartarse de las reglas consagradas por la doctrina.

Nuestro Código Tributario está, pues, ampliamente justificado; pero no, precisamente, como elemento integrante de una reforma de la tributación, que es problema de Economía Financiera o más exactamente,

de Economía y no de Derecho, sino como integrante necesario de nuestro ordenamiento jurídico.

Su dación constituye un acierto y, en general, responde a su finalidad.

Establece (Disposición General III) que son fuentes del Derecho Tributario: las disposiciones constitucionales (artículos 8, 9, 123, incisos 5 y 7 y 156, incisos 6 y 8), los tratados internacionales, las leyes tributarias, las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales, la doctrina jurídica y la jurisprudencia.

La Disposición General X consagra la autonomía del Derecho Tributario, dentro de la unidad del Derecho, al prescribir que en lo no previsto en el Código se aplicarán los principios generales de dicha rama del Derecho, y en su defecto, los principios generales del Derecho.

El Código Tributario ha cuidado, muy especialmente, de asegurar el estricto cumplimiento de las normas constitucionales que consagran el principio de la reserva de la ley en materia tributaria. La IV Disposición General de dicho Código precisa los alcances del artículo 8 de la Constitución. Establece que sólo por Ley se puede crear, modificar o suprimir tributos; determinar el hecho imponible, fijar la cuantía y la base para su cálculo, señalar al contribuyente; conceder exenciones o beneficios; normar los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que afecten derechos o garantías individuales; definir infracciones y sanciones; establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y regular su extinción en forma distinta del pago. Es decir, que únicamente el Poder Legislativo, mediante una ley normal, puede establecer, modificar o derogar normas referentes a lo que es esencial en la relación tributaria sustantiva; hecho generador, sujetos activo y pasivo, criterios de atribución del hecho generador al sujeto pasivo y de vinculación de éste con el sujeto activo, modo de valuar la materia gravable, magnitud del tributo, modos de extinción de la obligación y oportunidad de exigir el pago y privilegios, preferencias y garantías para lograrlo.

Como acertado complemento, la disposición general décimo séptima exige, como requisito esencial de las autorizaciones del Congreso al Poder Ejecutivo para reformar la tributación, que la ley autoritativa precise los alcances de la reforma y el plazo para ejecutarla.

Las normas destinadas a asegurar la reserva de la ley, ya citadas, concuerdan con las que prescriben que la determinación de la base imponible y de los tributos se llevará a cabo por la Administración o por los obligados, en la forma que establezcan las normas legales pertinentes (artículos 85 y 86) y de acuerdo con las declaraciones del sujeto pasivo (artículo 37), limitándose la acotación de oficio, a los casos de omisión de declaración, imposibilidad material de comprobar ésta, manifiestas irregularidades o de disposición legal expresa (artículo 88), acotación que debe hacerse sobre base cierta, acudiéndose a la presunción sólo ante la imposibilidad de seguir la regla general y siempre que así lo disponga la ley (artículo 89).

También concuerdan con las que establecen el derecho a reclamar y la obligación de ceñirse a la ley y la responsabilidad de los servidores de la Administración Tributaria en caso de apartarse de ella.

Con el objeto de sustraer los problemas tributarios a la natural premura de la dación del Presupuesto, la Disposición General V prohibe la creación o exoneración de impuestos y la modificación de leyes tributarias, en la Ley Anual de Presupuesto. Esta prohibición reproduce la contenida en el artículo 8 de la Ley Orgánica de Presupuesto de 1922, no conservado, como ya se ha dicho, en la actual Ley Orgánica del Presupuesto Funcional.

La misma Disposición General V exige que toda creación, modificación, exoneración o supresión de tributos se efectúe por ley que se refiera solamente a tributación; y la Disposición XIX da al Ministerio de Hacienda competencia exclusiva para proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias.

En materia de interpretación, la disposición general novena establece que al aplicar las leyes tributarias se pueden usar todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho, y que en vía de interpretación no se podrán crear tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Es decir, no se excluye la analogía que, como ya se ha visto, no es método de interpretación, sino de integración de la ley.

El artículo 112, inciso 5, establece como atribución del Tribunal Fiscal la de uniformar la jurisprudencia en materia tributaria de su competencia, es decir, de tributos internos; el artículo 134 prescribe que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpretan de modo expreso

y con carácter general el sentido de determinadas categorías y normas tributarias, constituirán precedentes de observancia obligatoria para los órganos de la Administración, mientras dicha interpretación no sea modificada por vía reglamentaria o por ley; y el artículo 135 obliga a los funcionarios del órgano recurrido a cumplir, bajo responsabilidad, las resoluciones del mencionado Tribunal, disposiciones estas dos últimas que, por obvias, sólo se explican por exigencias circunstanciales.

También se relacionan con la interpretación de las leyes tributarias, las reglas referentes a las consultas (Capítulo V del Libro II), injustificadamente limitadas, a pesar de que si la consulta es absuelta en forma clara y precisa, no puede ser distorsionada para aplicarla indebidamente.

El principio de legalidad está consagrado en el artículo 7 y, en general, el Código se ciñe, en cuanto al procedimiento, a los postulados de la doctrina de Derecho Administrativo.

Establece la obligación de motivar los actos de la Administración Tributaria, de hacerles constar en los respectivos documentos; las causales de nulidad y de anulabilidad de tales actos y la forma de convalidar los anulables; la forma de hacer las notificaciones, sus efectos y su nulidad; la posibilidad de revocar, modificar o sustituir dichos actos, antes de su notificación; y la procedencia de declarar la nulidad de éstos, a petición de parte o de oficio, en cualquier estado del procedimiento administrativo, siempre que sobre ellos no hubiera recaído resolución definitiva del Tribunal Fiscal, del de Aduanas o del Poder Judicial.

Debe destacarse el haber incorporado a nuestro Código Tributario la institución del silencio administrativo (artículo 118); y las disposiciones sobre secreto y sobre responsabilidad personal de los servidores de la Administración.

También debe destacarse la incorporación del principio que yo llamaría de decisión integral. El artículo 20 faculta a la Administración para examinar nuevamente todos los aspectos del asunto controvertido, aunque no hayan sido planteados por el reclamante. Este principio de Derecho Público, opuesto al de la justicia rogada, no sólo funciona contra al reglamento, sino también a favor en los casos en que éste por error o por desconocimiento no haga valer su derecho.

Como garantías para el Fisco, el Código contempla el derecho de la Administración Fiscal de solicitar la información necesaria para el ejercicio de sus funciones y la obligación correlativa de contribuyentes, funcionarios y particulares de proporcionarle tal información, así como el régimen de privilegios fiscales y el de infracciones y delitos tributarios y de las sanciones respectivas.

Entre las deficiencias del Código Tributario cabe señalar: 1) la incorporación de reglas de circunstancias; 2) el régimen de reclamaciones judiciales, por los trámites de la vía ordinaria y no, como era antes, por los del juicio de menor cuantía; 3) la competencia exclusiva de los jueces de Lima para conocer en dichas reclamaciones; 4) la enunciación no muy técnica y a veces confusa de las infracciones tributarias y el establecimiento de las sanciones sin distinguir los recargos de las multas, considerando recargos lo que en realidad son intereses moratorios, y exagerando el monto de dichos intereses; 5) el régimen de los delitos tributarios; y 6) la falta de coordinación con otros cuerpos de leyes.

Creo que deberían rectificarse dichas deficiencias; y espero que este Código Tributario produzca los resultados perseguidos; que asegure la aplicación de los principios de la doctrina; que garantice así los derechos subjetivos de los contribuyentes y de la administración; que sirva de aliciente para difundir el conocimiento del Derecho Tributario y para dar al personal de la Administración respectiva una adecuada formación jurídica; y que sea instrumento eficaz de una justa y productiva aplicación de nuestro sistema tributario.

Evasión legítima

Juan Lino Castillo Vargas

La obligación de efectuar una prestación pecuniaria de carácter tributario a favor de una entidad pública nace a cargo de una persona privada, natural o jurídica, cuando concurren respecto a dicha persona los presupuestos de hecho que una ley en vigor establece como requisitos determinantes del nacimiento de dicha obligación.

Conforme a la doctrina, uniformemente respetada por la legislación positiva en el estado de Derecho, el principio de la reserva de la ley, en materia tributaria significa, necesariamente, que una ley formal debe establecer de modo expreso: a) el hecho imponible, es decir, el hecho generador de una obligación tributaria; b) el sujeto pasivo de dicha obligación; e) los criterios de atribución de tal hecho a una persona determinada (propiedad o transmisión de un bien, disponibilidad de una renta, uso de un servicio público individualizable); d) los criterios de vinculación del sujeto pasivo al sujeto activo de la relación tributaria (nacionalidad, domicilio, residencia, ejercicio de actividad lucrativa, situación de un bien, disponibilidad de una renta según la situación de su fuente o el lugar que se disfrute); e) el modo cierto de valuación de la materia imponible; f) la magnitud del tributo aplicable a la materia imponible; y g) los modos de extinguirse la obligación y la oportunidad de exigir el pago del tributo.

De ahí que, en desacuerdo con Berliri quien, interpretando el artículo 23 de la Constitución italiana, opina

que «no es necesario que la ley contenga directamente la regulación de cada uno de los impuestos, sino que basta con que la ley constituya la base de la imposición», sostenga, de acuerdo con los principios doctrinarios ya citados, que se puede concluir con García Añoveros, que el Derecho Tributario material es creación de la ley; el tributo es creación de la ley y, si no está completo y acabado en la ley, no existe». Por eso podía afirmar Blumenstein que no hay lagunas en esta rama del Derecho.

Aparte de la ley dictada por el Poder Legislativo, la potestad fiscal del Estado se puede ejercer mediante: a) decretos legislativos emanados del gobierno con arreglo a delegación del poder de legislar, conferida por el Congreso, ya sea en forma general, ya sea en una materia u ocasión determinadas; o b) decretos-leyes dictados por gobiernos de hecho.

Los decretos-leyes, dictados por gobiernos deben ser ratificados por el Congreso una vez restablecida la normalidad institucional.

La ley que delegue el poder de crear, modificar o suprimir impuestos debe establecer, claramente, en términos generales, todos los elementos ya enumerados, que constituyen el contenido necesario de la ley tributaria, si no se quiere tropezar con el principio constitucional de la reserva de la ley.

La ley puede, asimismo, hacer responsable del tributo a una persona que tenga alguna relación con el contribuyente (empleador, deudor, arrendatario o vendedor), y obligarla a retenerlo y entregarlo al fisco.

La ley o el reglamento pueden obligar a los sujetos pasivos de la relación tributaria sustantiva o a quienes estén relacionados económicamente con ellos, a hacer o a no hacer algo, a cumplir obligaciones tributarias formales: declarar bienes, rentas, operaciones, trasmisiones u otras actividades que revelen la existencia de un hecho generador de obligación tributaria sustantiva; o exhibir libros de contabilidad, instrumentos públicos o privados que acrediten la veracidad de sus declaraciones o abstenerse de entregar bienes o de cancelar deudas mientras no se haya pagado el impuesto que las grava.

Si no concurren los requisitos exigidos por la ley, o si ésta establece exenciones objetivas o subjetivas o regímenes especiales, no se genera dicha obligación.

En ciertos casos, particularmente en los relativos a los impuestos llamados a los negocios jurídicos y a los impuestos a las sucesiones, estas relaciones de hecho previstas por la ley pueden ser configuradas por los interesados, en formas consentidas por el Derecho, especialmente por el civil, de modo tal que no integren el hecho que es decisivo para el Derecho Tributario.

En tales casos se trata de la denominada elusión del impuesto, *tax avoidance*, evasión legítima o fraude legítimo como lo llama Mombert. Según Becker, Blumenstein, Jarach y Antonini, es necesario impedir que dicha elusión se produzca, opinión que contraría la clásica del profesor Eustache Pilón. Según Eismen existe el derecho de recurrir al procedimiento legal que origine menor impuesto.

Para Ernst Blumenstein, la esencia de la elusión consiste en usar intencionalmente un procedimiento que evite un hecho que integra el presupuesto de la imposición, o que atenúe la magnitud del impuesto, diferenciándose en esto de la evasión, en la que sí existe el hecho imponible, pero su exacta valuación por los órganos administrativos es impedida, mediante un procedimiento ilegal por el contribuyente.

Hansel, citado por Antonini, distingue la elusión del fraude fiscal, basándose en que en este último caso se trata de impedir el cumplimiento de la obligación tributaria ya válidamente nacida como consecuencia de la realización de un hecho, mientras que en la elusión se impide que surja la obligación evitando el hecho previsto por la ley.

Para precisar esta distinción citaré algunos ejemplos: en los impuestos sucesorios hay elusión cuando, por ser más bajas —como en los Estados Unidos de América— las tasas que gravan las trasmisiones gratuitas entre vivos que las del impuesto a las sucesiones por causa de muerte, se prefiere la citada transmisión a la sucesión *mortis causa*, y hay evasión cuando se simula una compraventa para evitar los impuestos sucesorios, que habitualmente son más altos que los de la transmisión a título oneroso; en los impuestos a la renta en los países que hay acciones al portador, hay elusión cuando las personas naturales o jurídicas prefieren las acciones nominativas a las acciones al portador, a fin de disminuir o eliminar el impuesto que grava los dividendos, y hay evasión si, para reducir el impuesto, se tiene acciones nominativas a nombre de persona distinta del verdadero propietario, siendo también elusión la remuneración de servicios profesionales efectuada por

las empresas mediante el pago de los gastos de representación en que incurren sus funcionarios; y, finalmente, en el impuesto a las ganancias en capital obtenidas de la transmisión onerosa de inmuebles; en el Perú, hay evasión si en una escritura de compraventa se declara un precio menor del realmente pagado.

No constituye elusión del impuesto, como supone Laufenburger, sino presupuesto de hecho no generador de obligación tributaria sustantiva, la separación de la renta de los cónyuges, para atenuar el impuesto progresivo a la renta personal, separación que en Alemania sólo procede cuando la renta de la cónyuge proviene de su trabajo, lo mismo que en el Perú, en donde, además, es precedente cuando la renta de la esposa proviene de bienes reservados.

Blumenstein y la jurisprudencia suiza consideran la elusión como resultante de dos requisitos objetivos (anormalidad de las formas jurídicas civiles empleadas con respecto a la relación económica perseguida y consecuente disminución de impuesto) y uno subjetivo (intención de evitar o reducir el impuesto); y señala como su consecuencia jurídica, la procedencia de aplicar el impuesto como si se hubieran empleado las formas jurídicas usuales o normales.

La jurisprudencia norteamericana no considera el elemento subjetivo como suficiente para aplicar impuesto a un hecho que por sí mismo no es imponible.

Jarach sostiene que para el Derecho Impositivo sólo tiene importancia la *intentio facti*, o sea, la referente a la relación económica perseguida, el *business purpose*, siendo indiferente la *intentio juris*, o sea, la de poner dicha relación bajo determinada disciplina de Derecho Civil; y que por lo tanto, la interpretación económica de las leyes impositivas basta para evitar la elusión tributaría que él denomina evasión.

El Código Fiscal de Buenos Aires consagra esta tesis en su artículo 7, al prescribir que «para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados con prescindencia de las formas o de los contratos de Derecho Privado en que se exterioricen».

También con el propósito de evitar la elusión, pero discrepando en el fundamento y en el método, el artículo 10 del Abgaben Ordnung alemán, establece que «la obligación de impuesto no podrá ser eludida o

disminuida mediante el abuso de las formas o posibilidades de adaptación del Derecho Civil». Esta disposición legal ha sustituido al artículo 5, del Decreto Tributario del Reich de 13 de diciembre de 1919, inspirado por el profesor Enno Becker, cuyo tenor era el siguiente: «no se podrá disminuir o eludir la obligación tributaria abusando de formas y posibilidades de figuras jurídicas maliciosas».

Yo discrepo de estas posiciones extremas.

Así como no puede definirse el delito con arreglo a elementos intrínsecos y apriorísticos, sino únicamente con arreglo a las consecuencias que derivan del hecho presupuesto objetivo del tributo sólo puede ser definido, como el hecho jurídico de cuya realización nace una obligación tributaría por mandato expreso de la ley. El enunciado de esta tesis, ya consagrada, está basado en el planteamiento de Antonio Berliri, quien en lo que se refiere al delito, se apoya, a su vez, en Sabbatini, Maggiore, Mazini y Carnelutti.

Y así como, según Sabbattini, tampoco es posible distinguir las sanciones penales por determinados caracteres ontológicos y apriorísticos, porque el legislador puede adoptar como sanción penal cualquier medio de tutela que implique minoración o privación de un derecho individual, y sólo después de haberlo adoptado surge la distinción práctica por la forma de su regulación concreta y por el fin al que está destinada, así, obligación tributaria sustantiva principal sólo es aquélla que el legislador establece con tal carácter y sólo puede hacer en la oportunidad, dentro de las circunstancias y con las modalidades y el alcance que la ley señala.

En este sentido, no hay verdaderas lagunas en el Derecho Tributario. Las obligaciones tributarias sustantivas que la ley no impone expresamente, no existen.

También es indispensable delimitar el concepto de autonomía del Derecho Tributario, para evitar la tendencia a considerarla como independencia irrestricta respecto a las demás ramas del Derecho. Autonomía no supone desintegración, sino parte del todo. La autonomía de una rama del Derecho no puede ignorar a las demás, también autónomas, que integran dicha unidad.

Íntimamente relacionado con el principio de reserva de la ley y con la autonomía del Derecho Tributario, está el problema de la interpretación de las leyes tributarias.

Superados el método de interpretación funcional preconizado por Griziotti y el de la consideración económica sostenido por Bañón y Jarach, hoy considera la doctrina que para interpretar las leyes tributarias se pueden usar todos los métodos comunes a las demás ramas del Derecho, sin confundir interpretación con integración por analogía. En la interpretación, aun la extensiva, no se admite ningún elemento normativo nuevo; no se hace sino inquirir lo que efectivamente existe en la norma, lo que ha pensado el legislador; en la integración por analogía, a falta de norma, se admite otra norma que regula un caso similar, se acoge un nuevo elemento normativo, se trata de conocer lo que habría pensado el legislador.

El Código Tributario del Perú establece que «al aplicarse las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho»; y que «en vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados por la ley».

Basado en los principios de la certidumbre del impuesto y de la exclusividad de la ley como fuente de la obligación tributaría sustantiva, creo que en caso de advertirse posibilidades de elusión en la legislación tributaria positiva, que afecten la igualdad ante la imposición, el legislador, si lo considera conveniente a la política económica y social del país, debe hacer desaparecer tales posibilidades y establecer en forma indubitable los presupuestos de hecho a los que quiere atribuir la naturaleza de generadores de obligación impositiva sustantiva y no dejar los alcances de dichos presupuestos librados a la interpretación discrecional de los órganos administrativos, sin olvidar que las leyes impositivas deben modelarse sobre la organización política, económica, jurídica y social del país, estructura a la que, como apunta Gény, por ser anterior y superior, el derecho fiscal debe adaptarse y no destruirla.

Se puede considerar en el mismo sentido el segundo párrafo del artículo 11 del Código Fiscal de la Federación Mexicana, que prescribe que «las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación restrictiva».

Para que exista elusión es, pues, necesario que intervenga la voluntad de evitar que respecto de una persona se produzca el hecho generador del tributo, o que éste le pueda ser atribuido, o que exista

vinculación entre una persona y el sujeto activo de la relación tributaria, todo esto dentro de la «legalidad irreprochable» de que hablaba Pilón.

La elusión no constituye violación de la ley, desde que falta alguno de los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria.

La evasión legítima sí constituye violación de la ley. En ella concurren todos los elementos esenciales. Nace legalmente la relación jurídica tributaria a cargo de una persona determinada; pero el sujeto pasivo trata de sustraerse al cumplimiento de su obligación de pagar o reducir ilegalmente el pago.

Parte III

Aportes desde la universidad española

Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español

*Andrés Báez Moreno**

SUMARIO: *1. Introducción.– 2. El fundamento de la reserva de ley en materia tributaria y de prestaciones patrimoniales de carácter público. De la injerencia a la esencialidad y ¿vuelta a empezar? – 3. Los factores de relativización de la reserva de ley (coherencia con el fundamento).– 3.1. Teoría de la esencialidad y factores de relativización de la reserva de ley tributaria (críticas generales).– 3.2. Teoría de la esencialidad y factores concretos de relativización.– 3.2.1. Tasas y prestaciones patrimoniales coactivas.– 3.2.2. Una precisión adicional: las prestaciones patrimoniales coactivas.– 3.2.3. Elementos de cuantificación del tributo.– 4. Conclusiones.*

1. INTRODUCCIÓN

Hace más de tres décadas aparecía en *Hacienda Pública Española* un trabajo del Profesor Fernando Pérez Royo que

* Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid.

marcaría en España un hito fundamental en los estudios de Derecho Tributario Constitucional.[1] Con independencia de que quien suscribe esta aportación no comparta muchos de los postulados de partida de aquél trabajo, la obra del Profesor Pérez Royo sacó a la luz una de esas verdades sistemáticas —poco frecuentes en la dogmática jurídica— válidas para cualquier momento y lugar: el fundamento constitucional de la reserva de ley tributaria constituye el punto de partida para delimitar el ámbito de aplicación del mismo, en definitiva, para determinar su campo material de actuación —el propio concepto constitucional de tributo— y, dentro de cada figura, la intensidad de regulación legal, constitucionalmente exigible.[2]

Transcurridos ya casi treinta años desde la aprobación de la Constitución Española, y con un notable bagaje jurisprudencial y doctrinal, al menos por lo que se refiere al principio de reserva de ley tributaria, parece un buen momento para volver a poner a prueba esa conexión necesaria entre fundamento y ámbito de la reserva. No obstante, quizás convenga poner al lector sobre aviso, que el balance de estas últimas décadas de jurisprudencia constitucional no parece excesivamente positivo. El Tribunal Constitucional (TC, en adelante) ha identificado correctamente la conexión sistemática a la que hemos hecho referencia con anterioridad. Sin embargo, y arrastrado quizás por algunas tesis foráneas importadas de forma no del todo cuidadosa, ha optado por fijar un fundamento para la reserva de ley tributaria extraordinariamente amplio y vaporoso, lo que le obliga, al mismo tiempo, a establecer toda una suerte de «flexibilizaciones». Y, como tendremos ocasión de comprobar, no siempre esas flexibilizaciones resultan coherentes con el fundamento atribuido al principio constitucional. Esa ruptura de la *ecuación fundamento-ámbito* dificulta extraordinariamente la explicación racional del modo de funcionamiento del principio y, lo que es peor, impide vaticinar, más allá de especulaciones aventuradas, cuál pueda ser el sentido de la futura jurisprudencia del TC en esta materia.

Pero este trabajo no aspira a quedarse en una crítica más o menos fundada a la doctrina constitucional sobre la reserva de ley tributaria.

---

1 Me refiero al conocidísimo: Pérez Royo, Fernando. «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria». En *Hacienda Pública Española*, n.º 14, 1972, pp. 207-245.

2 Pérez Royo, Fernando. «Fundamento y ámbito de la reserva de ley...». *Op. cit.*, p. 209.

Antes, al contrario, pretendo aportar una visión alternativa del problema. Sobre la base del fundamento clásico de la reserva de ley, se intenta exponer una explicación razonable del funcionamiento de la institución y, lo que quizás sea más importante, una justificación coherente a las diversas flexibilizaciones de la misma.

2. EL FUNDAMENTO DE LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA Y DE PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO. DE LA INJERENCIA A LA ESENCIALIDAD Y ¿VUELTA A EMPEZAR?

Como ya señalamos más arriba, la búsqueda del fundamento de la reserva de ley en materia tributaria y de prestaciones patrimoniales de carácter público no constituye una indagación de carácter meramente escolástico. Antes el contrario, es la propia formulación de la reserva en el texto constitucional —*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*— la que debe impulsar dicha indagación. Porque sólo partiendo del fundamento de la institución puede dotarse de sentido a un concepto no definido en el texto constitucional (el de *prestación patrimonial de carácter público*) y determinar la intensidad con la que la ley debe acometer la regulación de los distintos elementos de su estructura. En definitiva, el alcance horizontal y vertical de la reserva de ley tributaria depende jurídicamente de su fundamento o, en términos más claros, de la propia razón de su existencia.

Y el TC parte, en su análisis, de un dato jurídico constitucional. El artículo 31.3 de la CE no hace referencia a la reserva de ley tributaria (a diferencia de otros preceptos, señaladamente el artículo 133.1 CE) sino que, por el contrario, utiliza el concepto de *prestación patrimonial de carácter público*, cuyo preciso sentido debe esclarecerse para conocer el real alcance de la reserva de ley constitucionalmente impuesta.

Y el TC encuentra dicho fundamento con sorprendente rapidez,[3] y sin excesivas averiguaciones, identificándolo, sin género alguno de dudas, con el denominado «principio de autoimposición», en definitiva,

---

[3] Seguramente porque, como el propio TC reconoce, a este fundamento ya se había hecho referencia en ocasiones anteriores.

la idea de que «[...] *cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos, cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes*».[4] Y sobre esta idea se sientan las bases esenciales del concepto de prestación patrimonial de carácter público que, como no podía ser de otra forma, se identifican con la idea de coactividad. En este sentido, señala el TC «*La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la reserva de ley*». Y, a la inversa: «[...] *cuando la obligación que lleva aparejada el pago de la prestación es asumida libre y voluntariamente por el ciudadano, la intervención de sus representantes resulta innecesaria, puesto que la garantía de la autoimposición y, en definitiva, de su libertad patrimonial y personal queda plenamente satisfecha*». Posteriormente, el TC acomete la definición de coactividad, contrastando, a su vez, si dicha coactividad concurre o no en los diferentes presupuestos de hecho que caracterizan, en la LTPP, a los precios públicos.

No cabe duda de que la construcción, así planteada, parece impecable en términos lógicos. Además, la misma es deudora de la jurisprudencia constitucional italiana que, enfrentada a un precepto similar al artículo 31.3 de la CE —me refiero al artículo 23 de la Constitución italiana: *ninguna prestación personal o patrimonial puede imponerse si no en base* (sic) *a la ley*— sigue, desde hace ya casi cinco décadas, derroteros muy semejantes.[5] De otro lado, el fundamento de la reserva y su alcance constituyen un poderoso argumento a favor de una amplia concepción del principio,[6] en la medida en que, formulado de ese modo, se proyecta, qué duda cabe, sobre todos los ingresos tributarios pero también sobre determinados ingresos públicos de carácter patrimonial.[7] Sin embargo,

---

4 STC n.º 185/1995 de 14 de diciembre de 1995, fs. 3.

5 Sobre dicha jurisprudencia puede consultarse: Pérez Royo, Fernando. «La contribución de la Corte Costituzionale italiana a la doctrina sobre el principio de legalidad tributaria». En *El Tribunal Constitucional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981, vol. III, pp. 2171-2180.

6 De hecho, no debe sorprender que el concepto de prestación patrimonial de carácter público provenga de un país con una fuerte tradición unitarista, quizás menos intensa que en España, pero sin duda más marcada que en otras tradiciones jurídicas.

7 Así se explica la afirmación de D'Amati en el sentido de que el concepto de «prestación impuesta» del artículo 23 de la Constitución italiana —equivalente a nuestra prestación

creo que tal posición no puede sostenerse, al menos tal y como está formulada. Como veremos, esa concepción parte de un fundamento demasiado amplio y configura, consecuentemente, un concepto de reserva de ley tributaria que resulta inmanejable en la realidad, haciéndose necesaria la introducción de toda suerte de «flexibilizaciones» que no siempre resultan coherentes con dicho fundamento. Veamos estos problemas con mayor detenimiento.

Al configurar el fundamento de la reserva de ley prevista en el artículo 31.3 de la CE, el TC acude, sin dudar, al principio de autoimposición. Desde luego, no es ésta una novedad en la Sentencia n.º 185/1995.[8] Y, en pronunciamientos posteriores, el TC ha seguido manteniendo idéntico fundamento.[9] Pero, a pesar de que el manejo de dicha base argumental es habitual en la jurisprudencia del TC, y frecuentísima en la doctrina, se sigue echando de menos una justificación adicional. Porque, como ya avanzamos, ese principio de autoimposición no constituye más que, en todo caso, el fundamento próximo de la reserva de ley. Lo que no explica dicho principio de autoimposición, ni siquiera en las eruditas referencias a las Asambleas estamentales medievales frecuentes en la jurisprudencia del Alto Tribunal,[10] es por qué precisamente en materia tributaria —o quizás habría que decir en materia de prestaciones patrimoniales coactivas— es necesaria la intervención del Parlamento. En definitiva, qué justifica la existencia de una reserva de ley expresa, y bastante estricta, en materia de prestaciones patrimoniales coactivas que, en otros ámbitos de la actividad administrativa, o bien no existe o bien resulta mucho más relajada. Y conviene reseñar que tampoco otras justificaciones «más modernas» de la reserva de ley pasan de aportar un fundamento próximo a la institución. Me refiero,

---

patrimonial de carácter público— puede poner en cuestión el criterio tradicional de distinción entre ingresos tributarios e ingresos de derecho privado. (D'AMATI, Nicola. *Diritto tributario*. Bari: Cacucci Editore, 2001, Quinta edizione aggiornata, vol. I, p. 75).

8 La referencia al principio de autoimposición puede verse en algún pronunciamiento anterior: STC n.º 19/1987 de 17 de febrero de 1987, fs. 4.

9 STC n.º 182/1997 de 28 de octubre de 1997, fs. 8 *in fine* aunque a título incidental. STC n.º 233/1999 de 13 de diciembre de 1999, fs. 9. STC n.º 3/2003 de 16 de enero de 2003, fs. 4.

10 Quizás el caso más claro de estas digresiones eruditas —poco frecuentes en una Sentencia del Tribunal Constitucional— lo constituya el fundamento jurídico 4 de la STC n.º 3/2003 de 16 de enero de 2003.

claro está, a la idea sostenida por la doctrina constitucionalista,[11] y más recientemente por los cultivadores del Derecho Financiero,[12] en el sentido de que el principio de autoimposición, como fundamento de la reserva de ley, pierde de vista que, en nuestro Derecho, también el poder ejecutivo goza de legitimidad democrática.[13] En este contexto el fundamento de la reserva de ley, más que en la especial legitimación de un poder constitucional (el legislativo) debe buscarse en las especiales garantías de transparencia y debate contradictorio de las que aparece revestido el procedimiento legislativo. Se trata, en definitiva, de lo que la doctrina alemana ha bautizado como legitimación a través del procedimiento (*Legitimation durch Verfahren*).[14] La afirmación parece correcta —no puede plantearse la reserva de ley en el estado social y democrático de Derecho sobre las mismas bases que en el constitucionalismo liberal alemán del siglo XIX—[15] pero, sigue sin dar respuesta al

---

11 En este sentido, destacan las palabras del Profesor RUBIO LLORENTE: «[...] *en un Estado democrático de partidos, el Parlamento y el Gobierno están impulsados por la misma voluntad. Especialmente en aquellos casos en los que en el Parlamento existe un partido mayoritario el Gobierno, jurídicamente sujeto al Parlamento, es políticamente su señor*» (RUBIO LLORENTE, Francisco. *La forma del poder: (estudios sobre la Constitución)*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 377).

12 En este sentido: DOMENECH PASCUAL, Gabriel. «Límites sustanciales de las remisiones al Reglamento en materia tributaria (A propósito de la STC 233/1999, de 16 de diciembre)». En *Revista General de Derecho*, julio-agosto, 2000, pp. 9185-9186. FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Un principio fundamental del Derecho Tributario: la reserva de ley». En *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 104, 1999, p. 711, aunque sin extraer excesivas consecuencias de esa «nueva concepción».

13 Esta idea ha sido reconocida por el propio Tribunal Constitucional, aunque en términos tímidos y con pocas consecuencias: «*En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última,* ***con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo****, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos, cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes*». (STC n.º 185/1995 de 14 de diciembre de 1995, fs. 3).

14 Lo que coincide con el título del trabajo, ya clásico, de Luhmann: LUHMANN, Niklas. *Legitimation durch Verfahren*. 3 Auflage. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1993, p. 260. La primera edición es de 1969.

15 Y a mi juicio, sobre todo, por la diferente posición del ejecutivo en ambos modelos constitucionales. No debe olvidarse que, en el constitucionalismo alemán del siglo XIX, del que procede sin duda la idea de la reserva de ley, rige plenamente el «principio monárquico» conforme al que la soberanía corresponde al Príncipe permitiéndose al Parlamento la intervención en determinadas materias consideradas de especial relevancia. Y es obvio que, desde ningún punto de vista puede equipararse la posición del Monarca en la Monarquía Constitucional decimonónica con la del Gobierno en un Estado Social y Democrático de Derecho. Sobre el «principio monárquico» aunque desde la perspectiva del problema

problema del fundamento remoto o auténtico de la reserva de ley. En efecto, la garantía no consiste, en la actualidad, en excluir a un poder (no democrático) de determinadas materias, sino en regular dichas materias mediante un procedimiento especialmente garantista, público y transparente; ahora bien, la pregunta sigue siendo la misma ¿qué justifica que determinadas materias, a la sazón la regulación de las prestaciones patrimoniales públicas, requieran dicho procedimiento y otras no? Como se ve, el problema sigue siendo el mismo: se ha encontrado un fundamento próximo, pero no el fundamento remoto y real de la reserva. En definitiva, tanto la tesis de la garantía de autoimposición como la de la legitimación por el procedimiento proporcionan un fundamento al cauce formal de la reserva de ley (debe decidir el Parlamento o debe decidirse por medio de un procedimiento especial) pero no responden a la pregunta fundamental que no es otra que la de justificar por qué determinadas materias precisan una decisión parlamentaria o un procedimiento garantista.

Por lo tanto, y conforme al esquema metodológico descrito, debe volverse una vez más sobre la *vexata quaestio* del fundamento de la reserva de ley en materia tributaria. La garantía de autoimposición constituye, única y exclusivamente, el fundamento próximo de la reserva de ley tributaria y requiere, por consiguiente, ulteriores averiguaciones orientadas a descubrir el fundamento remoto o auténtico de tal reserva. Y debe llegarse a la conclusión de que, en materia tributaria, la fórmula tradicional de «intervención en la libertad y la propiedad» (*Eingriffe in Freiheit und Eigentum* «sigue conservando todo su valor.[16] El abandono de la fórmula de intervención en la jurisprudencia constitucional alemana, a la que nuestro TC ha seguido de cerca, no parece justificado. En efecto,

---

de la naturaleza de la Ley de Presupuestos puede consultarse: PALAO TABOADA, Carlos. *Derecho Financiero y Tributario... Op. cit.*, pp. 63-64.

16 No es esta, ciertamente, una fórmula novedosa, antes al contrario, se remonta a los primeros tiempos del constitucionalismo. En este sentido pueden consultarse las interesantes reflexiones históricas de Ossenbühl: OSSENBÜHL, Fritz. *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*. En *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. (Hrsg. von Josef Isensee und Paul Kirchhof). Band III. Das Handeln des Staates. Heidelberg: Müller, 1988, pp. 322-323. También pueden encontrarse reflexiones de este tipo en la doctrina española: PÉREZ ROYO, Fernando. *La contribución de la Corte Costituzionale italiana... Op. cit.*, pp. 2173-2174. PALAO TABOADA, Carlos. «Reserva de ley y reglamentos en materia tributaria. Consideraciones en torno al reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas». En *Funciones financieras de las Cortes Generales*. Madrid: Publicaciones del Congreso de los Diputados, 1985, p. 531.

sobre todo a partir de los años setenta, el Tribunal Constitucional alemán (BVerfG, en adelante) empieza a considerar que la fórmula de libertad y propiedad resulta insuficiente, sobre todo en determinadas parcelas del Derecho Público de intervención, y se abandona progresivamente, en beneficio de la denominada «teoría de la esencialidad» (*Wesentlichkeitheorie*).[17] De ese modo, la reserva de ley muta en «reserva de parlamento» (*Parlamentsvorbehalt*) y el legislativo ostenta una competencia irrenunciable —que no puede atribuir al ejecutivo— sobre las cuestiones de carácter esencial. El abandono de la fórmula tradicional podría tener cierto sentido en materias referidas al Derecho Público prestacional que, conforme a la «fórmula de libertad y propiedad», podían quedar al margen de la reserva. De otro lado, la reserva de ley tradicional se sustantiviza pues mediante la fórmula de la «reserva de Parlamento» se impide la delegación (abierta o encubierta)[18] en favor del ejecutivo. Birk y Barth sintetizan las aportaciones de la nueva fórmula de manera precisa: «*En el centro de la polémica no sólo se encuentra la ampliación de la fórmula de libertad y propiedad y, por lo tanto, de la reserva de ley respecto al ámbito que le venía siendo propio, sino también la ‹reserva de Parlamento›. Con este concepto se designan unas materias, dentro del ámbito de la reserva de ley tributaria, en el que las decisiones competen sólo al Parlamento y que no pueden ser dejadas en manos del Ejecutivo*».[19]

Lo cierto es que las dos grandes «novedades» de la teoría de la esencialidad parecen aportar pocas ventajas al Derecho Tributario constitucional. Basta quizás recordar las palabras de Ossenbühl en el sentido de que el abandono de la fórmula tradicional parece aportar pocas novedades al Derecho Público de intervención.[20] En definitiva la

---

17 En términos descriptivos en torno al abandono de la fórmula tradicional de libertad y propiedad, con abundantes referencias bibliográficas y jurisprudenciales, puede consultarse: Birk, Dieter y Rainer Barth. En Hübschmann/Hepp/Spitaler. *Kommentar zur Abgabenordnung... Op. cit.*, § 4, Rz. 651-654, Lfg. 160, März 1999.

18 En este sentido deben consultarse las interesantísimas reflexiones de Birk y Barth sobre las consecuencias de la teoría de la esencialidad para las delegaciones abiertas (*Offene Delegation*) y encubiertas (*verdeckte Delegation*) en materia tributaria: Birk, Dieter y Rainer Barth. En Hübschmann/Hepp/Spitaler. *Kommentar zur Abgabenordnung... Op. cit.*, § 4, Rz. 665-686, Lfg. 160, März 1999.

19 Birk, Dieter y Rainer Barth. En Hübschmann/Hepp/Spitaler. *Kommentar zur Abgabenordnung... Op. cit.*, § 4, Rz. 651, Lfg. 160, März 1999.

20 Ossenbühl, Fritz. «Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes». En *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland.* (Hrsg. von Josef Isensee und Paul Kirchhof). Band III.

fórmula de libertad y propiedad permitía entender reservada la totalidad de la disciplina material del tributo que, como veremos, resulta cubierta en los mismos términos de acuerdo con la «teoría de la esencialidad».[21] Por otro lado, tampoco termina de entenderse por qué la

---

Das Handeln des Staates. Heidelberg: Müller, 1988, p. 334. En efecto, la fórmula de «libertad y propiedad» entró en crisis en la segunda mitad del siglo XX a impulsos de la doctrina constitucionalista alemana y de la jurisprudencia del BVerfG. Los motivos esenciales de dicho abandono se han querido ver, de un lado, en la transformación del Estado y el impulso definitivo y total de la Democracia parlamentaria y, de otro, en la ampliación de las funciones del Estado con la consiguiente construcción del Estado del Bienestar (OSSENBÜHL, Fritz. *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes... Op. cit.*, p. 324). Respecto a la primera de esas causas, que puede reconducirse en definitiva a la legitimación democrática del poder ejecutivo ya nos hemos pronunciado más arriba en términos críticos (supone un cambio de perspectiva en virtud del cual se reserva al Parlamento no tanto en virtud de su legitimación democrática —el Gobierno también goza de ella— como en atención a las especiales garantías del procedimiento legislativo). La segunda de esas causas puede servir para ampliar el objeto de la reserva a ámbitos que hasta el momento no planteaban problemas en la medida en que las funciones correspondientes no habían sido nunca desarrolladas por el poder público. Sin embargo, respecto a aquéllas otras tareas tradicionalmente asumidas por el Estado —en nuestro caso la materia tributaria— la fórmula «propiedad y libertad» siguió conservando su validez. Esta idea es puesta de manifiesto por Ossenbühl aunque al hilo de la regulación jurídica de la enseñanza que es la que dio origen en Alemania a un cambio de perspectiva radical en la consideración de la reserva de ley. En efecto, señala el Profesor alemán, la fórmula «libertad y propiedad» seguía siendo útil en determinadas materias como la escolarización obligatoria o el régimen disciplinario escolar, pero carecía de toda virtualidad en otras parcelas de regulación como el establecimiento de los objetivos docentes o la conformación de los catálogos de asignaturas (OSSENBÜHL, Fritz. *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes... Op. cit.*, p. 334). Sin embargo, en la doctrina española, la superación de la concepción tradicional parece hacerse extensible a cualquier regulación, incluida la correspondiente a la materia tributaria: PÉREZ ROYO, Fernando. *La contribución de la Corte Costituzionale italiana... Op. cit.*, p. 2174.

21 En este punto quizás convenga introducir ciertas reflexiones en torno a la reserva de ley en materia de exenciones y otros beneficios fiscales. En este sentido, señalaba el Profesor Pérez Royo, en su fundamental trabajo sobre la reserva: «[...] *puede parecer que el establecimiento y regulación de las exenciones no es materia cubierta por la reserva de ley, en cuanto no afecta a la garantía fundamental representada por esta institución. En realidad, esta solución podría considerarse exacta en el supuesto de que se considerase que el principio de la reserva de ley constituye únicamente un principio de defensa de la propiedad mediante la autoimposición. El establecimiento de una exención no afecta a esta garantía fundamental, en la medida en que no supone institución de tributos, ni aumento de la carga tributaria; según esto, no debería comprenderse dicha materia dentro de la reserva de ley. Sin embargo, como ha quedado afirmado en otro lugar de este trabajo, el principio de reserva de ley tiene un ulterior fundamento, además del expresado en el párrafo anterior: mediante dicho principio se pretenden crear la condiciones para un reparto uniforme de la carga tributaria, así como para una gestión racional de la política tributaria. y en orden a dichas finalidades, no es en absoluto indiferente el que las exenciones puedan ser establecidas libremente por la Administración o por los entes locales*». (PÉREZ ROYO, Fernando. *Fundamento y ámbito de la reserva de ley... Op. cit.*, pp.

fórmula de libertad y propiedad no resultaba apta para configurar una reserva de parlamento. Es cierto que la fórmula surge en un contexto (sistemas constitucionales del siglo XIX) en el que lo determinante era extraer determinadas materias del ámbito de decisión de un poder no democrático y que, desde luego, ese contexto resulta radicalmente diverso en los sistemas constitucionales surgidos en la segunda mitad del siglo XX. Sin embargo, aunque ahora el objetivo se sitúa más bien en la consecución de determinadas garantías de procedimiento (la racionalidad, publicidad y transparencia del procedimiento legislativo) no alcanzo a entender por qué esa «reserva de parlamento» no se liga también a la fórmula de libertad y propiedad. En definitiva, no se entiende cuál es la razón que avala la sustitución de una fórmula precisa y con una tradición histórica indudable, por otra nueva (se reserva al Parlamento lo esencial) cuyos atributos más evidentes son la vaguedad y la imprecisión.

El TC español parece haberse adherido sin reparos a la teoría de la esencialidad a la hora de configurar el ámbito de la reserva de ley tributaria. De esta manera, constituye casi una fórmula esteriotipada,

---

233-234). Adviértase que en la larga cita expuesta, aunque no se mencione de forma expresa, se encuentra el germen del abandono de la fórmula de libertad y propiedad y el tránsito hacia fundamentos más amplios, pero desde luego también más imprecisos. De igual manera esta cita ilustraría una de las posibles ventajas del abandono de la fórmula de libertad y propiedad. Sin embargo, la posición sostenida por el profesor Pérez Royo parece excesivamente apegada a lo que ha dado en llamarse la «teoría tradicional de la exención». Sin embargo dicha teoría tradicional ha sido superada ampliamente, sobre todo a partir de los años setenta, en beneficio de una concepción moderna en virtud de la cual la exención no se configura como un instituto excepcional que modifica el ámbito objetivo o subjetivo de la norma de sujeción sino más bien, en atinada expresión de Falcón, como un «modo de ser del impuesto». En este sentido, señala el citado Profesor «[...] *la exención no instituye una situación excepcional, sino que contribuye a la exacta definición del hecho imponible*». (FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades». En *Crónica Tributaria*, n.º 58, 1989, p. 49). No podemos entrar en este momento en una cuestión tan compleja como la concepción institucional de la exención ligada en la doctrina a nombres tan relevantes como los de Sáinz de Bujanda, D'Amati, Palao o, en tiempos más recientes, Lozano Serrano o Herrera Molina o el propio Falcón. Lo único que pretendemos poner de manifiesto es que la teoría de la exención en su versión moderna permite deducir que también su establecimiento o supresión deben estar reservadas a la ley conforme a la fórmula tradicional, pues la injerencia en la propiedad resulta de la actuación conjunta de la norma de sujeción y de exención. En todo caso, conviene poner de manifiesto que el artículo 133.3 de la CE (*Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley*) parece haber zanjado la polémica.

en la doctrina del TC, la afirmación de que la reserva de ley tributaria cubre «[...] *la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo*».[22]

Parece bastante evidente —ya lo habíamos adelantado— que la asunción de la fórmula de la esencialidad no comporta excesivas diferencias respecto al ámbito de la reserva de ley que se derivaría del mantenimiento de la fórmula de «libertad y propiedad». Siguiendo ambas tesis parece claro que la disciplina material del tributo quedará reservada a la ley, en definitiva, lo que, con expresión brillante, ha dado en llamarse la «identidad y la entidad del tributo».[23] Sin embargo, y ésta es la primera crítica que puede formularse a la teoría de la esencialidad, desde que el Tribunal Constitucional Alemán empezó a utilizar la fórmula de la esencialidad,[24] los ataques de la doctrina alemana han sido constantes y, en algunos casos, extremadamente duros. En este sentido, se ha tildado a la teoría de la esencialidad de banalidad,[25] fórmula vacía,[26] declaración dogmática de bancarrota[27] o callejón sin salida.[28] Las críticas se centran, básicamente, en la dificultad de determinar qué es lo esencial (frente a lo que no lo es), tarea abocada al fracaso y que, la

---

22 STC n.º 37/1981 de 16 de noviembre de 1981; STC n.º 6/1983 de 4 de febrero de 1983, fs. 4; STC n.º 179/1985 de 19 de diciembre de 1985, fs. 3; STC n.º 19/1987 de 17 de febrero de 1987, fs. 4; STC n.º 221/1992 de 11 de febrero de 1992, fs. 7; STC n.º 332/1993 de 12 de noviembre de 1993, fs. 1; STC n.º 185/1995 de 14 de diciembre de 1995, fs. 5; STC n.º 14/1998 de 22 de enero de 1998, fs. 11; STC n.º 233/1999 de 13 de diciembre de 1999, fs. 9; STC n.º 63/2003 de 27 de marzo de 2003, fs. 4; STC n.º 150/2003 de 15 de julio de 2003, fs. 3; ATC n.º 306/2004 de 20 de julio de 2004, fs. 4; STC n.º 102/2005 de 20 de abril de 2005, fs. 3; STC n.º 121/2005 de 10 de mayo de 2005, fs. 5.

23 Pérez Royo, Fernando. *Fundamento y ámbito de la reserva de ley... Op. cit.*, p. 233.

24 Es la Sentencia de 14 de marzo de 1972 [(BVerfGE 33, 1 (10 y ss.)], dedicada a los derechos fundamentales de los presos, la que inaugura esta tendencia doctrinal. Referencias a otras sentencias muy tempranas del *Bundesverfassungsgericht*, en este mismo sentido, pueden verse en Ossenbühl, Fritz. *Vorrang und Vorbehalt... Op. cit.*, p. 337 (nota 115). Sobre esta jurisprudencia en español: García Macho, Ricardo. *Reserva de ley y potestad reglamentaria.* Barcelona: Ariel, 1988, pp. 77-80.

25 Ossenbühl, Fritz. «Vorrang und Vorbehalt...». *Op. cit.*, p. 337.

26 Krebs, Walter. «Zum aktuellen Stand der Lehre vom Vorbehalt des Gesetzes». En *Jura*, 1979, pp. 308-309.

27 Kisker, Gunter. «Neue Aspekte im Streit um den Vorbehalt des Gesetzes». En *Neue Juristische Wochenschrift*, 1977, p. 1317. Evers, Hans-Ulrich. «Gesetzesvorbehalt im Schulrecht». En *Juristische Schulung*, 1977, p. 807.

28 Pieske, Eckart. «Der Weg des deutschen Schulrechts nach dem 51. Deutschen Juristentag im Stuttgart im September 1976». En *Deutsches Verwaltungsblatt*, 1977, p. 677.

mayor parte de las veces, no es más que un mero revestimiento jurídico de una decisión libre (y seguramente predeterminada) del juez constitucional.[29] A estas mismas críticas formuladas en su día por la doctrina alemana, también se han incorporado, en tiempos más recientes, ciertos sectores de la doctrina española.[30] Así se explica, por ejemplo, que se puedan plantear serias dudas en torno a la reserva de la regulación del procedimiento tributario[31] e incluso de la base imponible, aunque el TC no haya dudado nunca de su carácter esencial.[32]

3. LOS FACTORES DE RELATIVIZACIÓN DE LA RESERVA DE LEY (COHERENCIA CON EL FUNDAMENTO)

Sin embargo, y con ser graves las críticas referidas a la indeterminación de lo esencial, no cabe duda de que es la aplicación de esta tesis a los diversos factores de relativización de la reserva, la que mayores problemas plantea. Antes de abordar la cuestión desde una perspectiva crítica conviene recordar, siquiera sea de forma muy breve, cuáles son esos «ámbitos de relativización» conforme a la jurisprudencia del TC. En efecto, el TC viene admitiendo una mayor colaboración reglamentaria en tres ámbitos muy precisos: de un lado, conforme a la clase de tributo (o prestación patrimonial de carácter público) de que se trate,

---

29 OSSENBÜHL, Fritz. «Vorrang und Vorbehalt...». *Op. cit.* p. 339. Con frase demoledora describe Kloepfer esta situación: «Es esencial lo que el Tribunal Constitucional considera esencial». KLOEPFER, Michael. «Der Vorbehalt des Gesetzes im Wandel». En *Juristenzeitung*, 1984, p. 692.

30 GARCÍA MACHO, Ricardo. *Reserva de ley y potestad reglamentaria... Op. cit.*, p. 76. BAÑO LEÓN, José María. *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria (remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978)*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho-Cívitas, 1991, pp. 58-61. DOMENECH PASCUAL, Gabriel. «Límites sustanciales de las remisiones al Reglamento en materia tributaria (A propósito de la STC 233/1999, de 16 de diciembre)». En *Revista General de Derecho*, julio-agosto, 2000, p. 9188.

31 En efecto, mientras que desde la fórmula de libertad y propiedad parece bastante evidente que el Derecho Tributario procedimental queda al margen de la reserva de ley tributaria, haciendo uso de la óptica propia de la «teoría de la esencialidad» esta conclusión no formularse de manera tan alegre. En efecto, para dejar los procedimientos tributarios, al margen de la reserva de ley, habrá que demostrar previamente que tal materia no es «esencial». Se trata, en todo caso, de una discusión bizantina en la que no queremos entrar, tanto más, cuanto nuestra propuesta se orienta esencialmente a revitalizar la fórmula tradicional de intervención en la libertad y la propiedad.

32 Sobre el problema de la reserva de ley en la determinación de la base imponible me permito remitir al lector a mi trabajo: BÁEZ MORENO, Andrés. *El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible... Op. cit.*, pp. 856-858.

dando un mayor espacio al reglamento en los tributos distintos del impuesto y en las llamadas «prestaciones patrimoniales de carácter público coactivas». Un segundo motivo de flexibilización de la reserva de ley es el que se relaciona con el concreto elemento del tributo del que la regulación se ocupe. En particular, son los elementos de cuantificación (tipos de gravamen y, especialmente, la base imponible) los que permiten una mayor flexibilización. Por último, el tercer factor de relativización de la reserva de ley en el ámbito tributario se identifica con las exigencias que derivan de la autonomía local. Ya en la STC n.º 19/1987 de 17 de febrero de 1987, señalaba el TC la necesidad de ponderar las exigencias de la reserva de ley con las condiciones propias del sistema de autonomía territorial y, en particular, con la garantía constitucional de la autonomía municipal consagrada en el artículo 140 de la CE.

Pues bien, la proyección de la teoría de la esencialidad sobre los factores de relativización de la reserva de ley merece críticas de un doble orden. En primer lugar, una crítica de carácter general. A continuación, críticas parciales que se refieren exclusivamente a determinados factores de relativización. Veamos ambas críticas por separado.

3.1. Teoría de la esencialidad y factores de relativización de la reserva de ley tributaria (críticas generales)

Parece lógico pensar que, si el Tribunal Constitucional ha establecido distintos ámbitos de flexibilización de la reserva de ley, cuando en un caso concreto concurran varios de ellos conjuntamente la colaboración reglamentaria podrá ser especialmente intensa. Sobre esta idea ha insistido el TC en su jurisprudencia. Por ceñirnos a los casos más relevantes, habría que hacer alusión a la Sentencia n.º 185/1995, en la que se combinan los factores de flexibilización relativos al tipo de prestación y a los elementos de cuantificación[33] y a la Sentencia n.º 233/1999,

---

[33] *«Para determinar la medida en que la Ley debe regular directamente los elementos configuradores de la cuantía o, por el contrario, puede atribuir su regulación a normas infralegales, es preciso atender, como hemos apuntado anteriormente, a la* ***naturaleza de la prestación patrimonial*** *de que se trate. En el caso de los precios públicos la multiplicidad de figuras que pueden incluirse en este concepto, así como la necesidad de tomar en consideración factores técnicos, pueden justificar que la Ley encomiende a normas reglamentarias* ***la regulación o fijación de su cuantía****, conforme a los criterios o límites señalados en la propia Ley que sean idóneos para impedir que la actuación discrecional de la Administración en la apreciación de*

en la que se hace lo propio con el ámbito de poder tributario afectado (tributo local) y, de nuevo, los elementos de cuantificación del tributo (base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles).[34]

Sin embargo, esta afirmación que, desde el punto de vista de la lógica es inatacable, puede entorpecer notablemente el uso que de la doctrina del Tribunal Constitucional pueda hacerse. En este sentido, y haciendo referencia a los elementos de cuantificación, al tratar de aplicar la doctrina de las Sentencias n.ºs 185/1995 y 233/1999 a la base imponible de impuestos estatales (*e.g.*, el caso del Impuesto sobre Sociedades) siempre quedará la duda en torno a qué peso específico tuvieron en la flexibilización propuesta por las citadas sentencias el tipo de prestación o el ámbito territorial, en relación con el elemento del tributo que se remitía al Reglamento. Algún sector doctrinal, advirtiendo este extremo, ha tratado de establecer algunas matizaciones. En este sentido, la Profesora Alguacil ha pretendido detectar diferencias entre la flexibilización de la reserva en los elementos de cuantificación de los impuestos estatales y locales. Señala que, en los primeros, y conforme a la Sentencia n.º 221/1992, la flexibilidad en relación con la base imponible alcanza exclusivamente a un factor accesorio de su regulación. Por el contrario, en los impuestos locales, el reglamento podría incidir sobre la total determinación de la base imponible.[35] Éste parece ser un buen intento para ponderar el peso específico de los distintos ámbitos y criterios de flexibilización. Sin embargo, y como ocurre casi siempre, la realidad (y me refiero a la realidad de la jurisprudencia constitucional) es mucho más tozuda e imprevisible que las depuradas observaciones doctrinales. Así, la Sentencia n.º 233/1999 ha echado por tierra esta propuesta al enfrentarse al problema de la determinación del valor de los terrenos rústicos[36] cuyo cálculo debía hacerse, conforme al artículo

---

los factores técnicos se transforme en actuación libre o no sometida a límite». (Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 185/1995, fs. 6).

34 «En efecto, debe recordarse, una vez más, que la reserva de ley tributaria —sobre todo cuando, como sucede en este caso, *se trata de tributos locales*, es relativa, de modo que, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de fines propuestos por la Constitución o por la Ley, cabe el auxilio del reglamento, colaboración que *puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías*». (Sentencia n.º 233/1999, fs. 24).

35 Alguacil Marí, María Pilar. *Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley… Op. cit.*, p. 26.

36 Lógicamente a efectos de determinar la base imponible del IBI.

68.2 de la Ley de Haciendas Locales, «capitalizando al interés que reglamentariamente se establezca, las rentas reales o potenciales de los terrenos». Y el problema no está, en esta sentencia, en el hecho de que el Tribunal haya declarado conforme a la Constitución semejante remisión, sino que lo ha hecho acudiendo (incluso literalmente y con cita expresa) a la Sentencia n.º 221/1992, en la que no concurría el factor de relativización que introduce la autonomía local.[37] Surgen de nuevo los mismos interrogantes ¿qué papel juega entonces el factor local en la flexibilización de la reserva de ley? y ¿qué trascendencia tiene el que no concurra el citado factor? De nuevo, o se responde con evasivas, o se afronta la imprevisibilidad de estos criterios.

3.2. Teoría de la esencialidad y factores concretos de relativización

Pero, como señalábamos anteriormente, el fundamento que el Tribunal Constitucional ha atribuido a la reserva de ley tributaria merece también algunas críticas desde la perspectiva de los factores de relativización concretos que el Tribunal ha ido reconociendo en los últimos años.

3.2.1. Tasas y prestaciones patrimoniales coactivas

A mi juicio, esta falta de justificación real de la reserva de ley tributaria se hace evidente al hilo de una de las más relevantes flexibilizaciones de la reserva de ley en materia tributaria y de prestaciones patrimoniales públicas. Desde su jurisprudencia más temprana, el TC viene admitiendo que la reserva de ley tributaria —habría que extender la afirmación ahora también a la reserva en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público— resulta más flexible en las tasas (también

---

[37] Debe deshacerse en este punto un importante equívoco. Algún sector doctrinal ha puesto como ejemplo de combinación de factores de relativización a la Sentencia n.º 221/1992 (Cubero Truyo, Antonio M. «La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional». En *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 109-110, 2001, p. 260). Sin embargo, la razón que motiva la relativización de la reserva de ley en los impuestos locales no concurría en aquel caso. La Sentencia enjuició la remisión al Gobierno para el establecimiento de las correcciones monetarias de los valores de adquisición a efectos del cálculo de plusvalías. Se trataba de un impuesto local, eso es claro, pero también lo es que la constitucionalidad de la remisión en ningún caso podía ayudar a reforzar la autonomía financiera local, en la medida en que era el Gobierno central quien podía regular, en su caso, la actualización.

en las prestaciones patrimoniales de carácter público no impositivas). Esta idea se formula inicialmente sin mayor argumentación. Así, en la STC n.º 37/1981 de 16 de noviembre de 1981, (fs. 4) se señala: «[...] *la Constitución exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento Vasco el que determine los elementos esenciales del tributo, siquiera sea con la flexibilidad que una tasa del género requiere*». Con igual falta de fundamento, se señala en la STC n.º 19/1987 de 17 de febrero de 1987, (fs. 4): «[...] *el diferente alcance de la reserva legal, según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias*». La idea vuelve a repetirse en la STC n.º 185/1995 de 14 de diciembre de 1995, (fs. 5) sin más soporte argumental que la mera remisión a las Sentencias del Tribunal anteriormente citadas: «*El alcance de la colaboración* (se refiere a la colaboración reglamentaria) *estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias*».

Si hasta 1995, e incluso años posteriores, parecía bastante claro que, en las tasas (y tras 1995 en las prestaciones patrimoniales de carácter público no impositivas), la reserva de ley tributaria resultaba menos exigente —más flexible en la terminología al uso— habrá que esperar a la STC n.º 233/1999 de 13 de diciembre de 1999 (fs. 9) para conocer el fundamento de dicha rebaja de exigencias y, en concreto, respecto a las tasas locales: «[...] *resulta admisible una mayor intervención de la potestad de ordenanza en aquellos ingresos, como las tasas que aquí se recurren, en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas*» y, en el fundamento jurídico 18 respecto a los precios públicos locales: «*La reserva de ley de los artículos 31.3 y 133. CE no es absoluta, de manera que es admisible la colaboración del reglamento, en especial, en las prestaciones patrimoniales que, como las tasas o los precios públicos, son fruto de la prestación de un servicio o actividad que, en general, sin dejar de ser impuestos, responden al esquema del sinalagma*».[38]

La larga espera de casi dieciocho años para conocer el fundamento de la relativización de la reserva de ley en las tasas (y cuatro respecto a las

---

[38] Esta argumentación se ha repetido posteriormente, en múltiples ocasiones, tanto en relación con tasas como con prestaciones patrimoniales públicas no impositivas: SSTC n.ºs 106/2000 de 4 de mayo de 2000 (fs. 2); 132/2001 de 8 de junio de 2001 (fs. 5); 63/2003 de 27 de marzo de 2003 (fs. 4 y 7); 102/2005 de 20 de abril de 2005 (fs. 4 y 7) y 121/2005 de 10 de mayo de 2005 (fs. 5 y 8).

prestaciones patrimoniales de carácter público) se debe —no me cabe la menor duda— a la escasa convicción que parece mostrar el TC respecto al argumento. Y, desde luego, hay que decir sin ambages que la espera no ha merecido la pena. En efecto, la relativización propuesta, el argumento que la sustenta y la pretendida fundamentación global de la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público resultan manifiestamente incoherentes. Es obvio, y lo ha sostenido el propio TC, que cuando la obligación que lleva aparejada el pago de la prestación es asumida libre y voluntariamente por el ciudadano, la intervención de sus representantes resulta innecesaria, puesto que la garantía de la autoimposición queda plenamente satisfecha.[39] Sin embargo, la pregunta surge de inmediato respecto a lo que la jurisprudencia constitucional califica como tributos sinalagmáticos o prestaciones patrimoniales de carácter público sinalagmáticas. Sin perjuicio de la más que probable incorrección técnica del término, no alcanza a entenderse cómo el carácter sinalagmático de una prestación patrimonial de carácter público implica su libre y voluntaria asunción por el ciudadano cuando lo que caracteriza a dicha prestación patrimonial es, precisamente, su coactividad, entendida como el *establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla.* En definitiva, el TC termina desembocando en un círculo vicioso argumental. Si una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no impositiva, pierden su carácter coactivo por el hecho de ser sinalagmáticas, el propio concepto de prestación patrimonial de carácter público pierde la nota esencial que lo define, precisamente el de la coactividad. Ante esta reflexión, de cuyo acierto creo que no puede dudarse, se plantea una cuestión inmediata: ¿la relativización de la reserva de ley en las prestaciones patrimoniales de carácter público no impositivas y en las tasas debe rechazarse o, por el contrario, se impone buscar el verdadero fundamento de dicha relativización? A mi juicio, la respuesta a este interrogante debe buscarse, precisamente, en lo que hemos llamado el fundamento remoto o real de la reserva de ley en materia tributaria y, también, en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público.

El auténtico fundamento de la reserva de ley en materia tributaria y de prestaciones patrimoniales de carácter público debe encontrarse,

---

[39] STC n.º 185/1995 de 14 de diciembre de 1995 (fs. 3).

ya lo indicamos, en la especial limitación de las injerencias del poder público en materia de «libertad y propiedad». En efecto, si bien el carácter sinalagmático no determina que la prestación sea menos coactiva es obvio, sin necesidad de mayores averiguaciones, que el servicio o aprovechamiento para el contribuyente implican una menor injerencia patrimonial.[40] Entendida de esta forma, la flexibilización resulta coherente con la finalidad última de la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público. Y debe ponerse de manifiesto que este fundamento y su íntima relación con la flexibilización de la reserva de ley en las «prestaciones sinalagmáticas» no ha pasado inadvertida al TC.[41] En este sentido, ya la STC n.º 185/1995 de 14 de diciembre de 1995, señala: «[...] la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano».[42] Y este fundamento se pone en conexión con el problema de las «prestaciones sinalagmáticas» en la STC n.º 233/1999 de 13 de diciembre de 1999: «[...] si la finalidad última de la referida reserva de ley es [...] garantizar la «autoimposición de la comunidad sobre sí misma» y, en última instancia, «proteger la libertad patrimonial y personal del ciudadano» es evidente que cuanto menor sea la intensidad de la afectación sobre dicho patrimonio o mayor sea la capacidad de libre decisión que se otorgue al particular, menos precisa será la intervención de los representantes de los ciudadanos». Como vemos el TC parece

---

40 En parecido sentido se pronuncia Barquero, aunque en términos más generales: «Constituyen (se refiere a los tributos causales) una compensación de esos gastos y por esto mismo solo pueden establecer limitadamente. Y precisamente por ese carácter compensatorio, *no pueden considerarse como una pérdida patrimonial de los obligados a su pago*». (Barquero Estevan, Juan Manuel. *La función del tributo... Op. cit.*, p. 112).

41 Ni tampoco a ciertos sectores de la doctrina. En efecto, el Profesor Aguallo Avilés señala: «[...] los límites a la intervención del Gobierno [...] ‹comparten una misma finalidad›, a saber: la tutela del conocido como principio de ‹autoimposición› o de ‹autodisposición de la comunidad sobre si misma› o, lo que es igual, la protección de la libertad y del patrimonio de los ciudadanos frente a las intromisiones de la Administración que no sean autorizadas por sus representantes legítimos». (Aguallo Avilés, Ángel. *La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional.* En *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 109, 2001, p. 67). Aunque no comparto la plena equiparación, entre el principio de autoimposición y la fórmula libertad y propiedad que parece derivarse del texto reproducido, creo que dicha afirmación está en línea con nuestra propuesta.

42 La misma fórmula se repite en ulteriores pronunciamientos del Tribunal: SSTC n.º 182/1997 de 28 de octubre de 1997, fs. 5 y 3/2003 de 16 de enero de 2003, fs. 4.

asumir el fundamento remoto o real de la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas, pero siempre a título incidental; ¿a qué se refiere el TC con que la finalidad de la reserva de ley es, *en última instancia*, la protección de la libertad patrimonial? ¿Qué debe ocurrir si en un determinado caso la capacidad de libre decisión es nula, pero la injerencia patrimonial resulta insignificante o inexistente? Éstas son preguntas que no encuentran fácil respuesta si la garantía de autoimposición y el criterio de la injerencia patrimonial se siguen situando, como fundamentos distintos de la reserva de ley. Sólo reconociendo que el fundamento remoto y auténtico de la reserva es la protección de la libertad patrimonial y el principio de autoimposición su consecuencia operativa o lógica, pueden superarse algunas contradicciones que, en el estado de cosas actual, parecen insalvables.

Obviamente, con estas reflexiones el estudio de la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas no queda completado. Habría que extraer determinadas conclusiones concretas de lo dicho hasta el momento y la fundamental es, sin duda, cuál debe ser el papel de la reserva de ley en las prestaciones patrimoniales públicas no coactivas. De igual manera, sería conveniente analizar cómo puede coordinarse el fundamento de la reserva de ley, tal y como aquí la hemos entendido, con la posición tradicional de la doctrina española en torno a las relaciones entre tributo y propiedad. Sin embargo, ésas son cuestiones que requerirían un análisis que excede, con mucho, de las posibilidades reales de este trabajo. Únicamente pretendía ponerse de manifiesto la primera incoherencia del fundamento atribuido por el TC a la reserva de ley tributaria con respecto a los factores de relativización que el propio tribunal detecta.

3.2.2. *Una precisión adicional: las prestaciones patrimoniales coactivas*

Ya tuvimos ocasión de pronunciarnos más arriba sobre la incoherencia de sostener el principio de autoimposición como fundamento único de la reserva de ley y relativizar sus exigencias, precisamente, en el ámbito de los tributos y prestaciones patrimoniales coactivas de carácter sinalagmático.[43] En efecto, sólo asumiendo que el fundamento real de

---

[43] Ésta es una idea sobre la que hemos tenido ocasión de pronunciarnos en otra ocasión: BÁEZ MORENO, Andrés. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en torno al Título VII de la Constitución... Op. cit.*, p. 250.

la reserva reside en atribuir al Parlamento las decisiones que impliquen injerencias en las esferas de libertad y propiedad podría justificarse una mayor colaboración reglamentaria en tributos y prestaciones que, siendo coactivos, (en el sentido atribuido por el TC) impliquen intervenciones menos intensas en la esfera patrimonial de los obligados. Sin embargo, ha quedado una cuestión pendiente que, a mi juicio, sólo puede resolverse partiendo del fundamento de la reserva de ley tributaria propuesto en este trabajo. Me refiero, en concreto, al problema, muy discutido en la doctrina, en torno a si la relativización de la reserva de ley en los tributos distintos del impuesto y en las prestaciones patrimoniales coactivas es igualmente intensa o si, por el contrario, existen razones para sostener un tratamiento diferenciado.

Lo cierto es que el TC sí parece sostener que los grados de relativización son diversos. En este sentido, señala la STC n.º 233/1999: «[...] la reserva de ley se relativiza más cuando estamos ante figuras distintas a los impuestos [...] máxime —debemos añadir ahora— cuando aquéllas carecen de carácter tributario». Sin embargo, ni apunta el fundamento de esa especial relativización ni indica en qué consiste. Por ese motivo, conviene preguntarse por la conveniencia de esta gradación de la reserva de ley. Desde luego, desde la óptica que adopta el TC parece difícil formular una conclusión en términos rotundos. Lo cierto es que si se sostiene la libertad del legislador para crear prestaciones patrimoniales de carácter público, al margen de las categorías tributarias (como se indicó en la STC n.º 185/1995) no parece muy coherente establecer diferentes exigencias para la reserva de ley en materia de tributos sinalagmáticos y prestaciones patrimoniales coactivas. El legislador podría huir de las mayores exigencias de la reserva de ley tributaria ubicando la figura al margen de las categorías legales tributarias. De ese modo, el establecimiento de exigencias diferentes para la reserva de ley tributaria y de prestaciones patrimoniales coactivas debería ir acompañada de un progresivo abandono de la jurisprudencia establecida en la STC n.º 185/1995, es decir, de una limitación efectiva de la libertad del legislador para la creación de figuras contributivas al margen de las categorías tributarias preestablecidas. No obstante y a pesar de ciertas afirmaciones *obiter dicta*, en la STC n.º 233/1999 («[...] no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación que les otorga la Ley de

Haciendas Locales, los precios públicos que hemos identificado como prestaciones de carácter público son materialmente tributos») la realidad parece bien lejana de ese reconocimiento a pesar de ciertas opiniones doctrinales en ese mismo sentido.[44] En todo caso, se trata de una cuestión difícil de resolver desde la óptica de la teoría de la esencialidad y el fundamento que ésta atribuye a la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales coactivas y tributos.

A mi juicio, el problema expuesto puede resolverse más fácilmente desde la óptica del fundamento de la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas y tributos defendida en este trabajo. Recuérdese una vez más que tal fundamento debía encontrarse en la fórmula tradicional de la injerencia en la libertad y la propiedad. Por consiguiente, la mejor manera de comprobar si la mayor flexibilización de la reserva en materia de prestaciones patrimoniales coactivas de carácter sinalagmático es o no razonable, será contrastar las notas propias de tales prestaciones —en contraposición con el concepto de tributo— y su relación con dicho fundamento. En este sentido, y aunque la doctrina no es unánime al respecto, de la jurisprudencia del TC pueden extraerse dos notas distintivas del concepto constitucional de tributo frente a la categoría, necesariamente más amplia, de las prestaciones patrimoniales coactivas. De un lado, la STC n.º 182/1997 de 28 de octubre de 1997, establece en su fundamento jurídico 15 que los tributos son prestaciones coactivas que se satisfacen a los entes públicos directa o indirectamente. Luego, *a sensu contrario*, y como reconoce el propio TC, cuando una prestación patrimonial de carácter público se satisface a un particular debe excluirse *a radice* su naturaleza tributaria (por ejemplo, el pago que los empresarios debían realizar a los trabajadores en casos de incapacidad laboral transitoria derivada de enfermedad o accidente no laboral).[45] La segunda nota, deducida por la doctrina de la STC n.º

---

[44] Martín Jiménez, Adolfo. *Notas sobre el concepto constitucional de tributo... Op. cit.*, pp. 184-186. Se refiere obviamente a las prestaciones patrimoniales coactivas pagadas a un ente público tal y como se desprende de la STC n.º 182/1997.

[45] Como ya señalamos, cierta doctrina ha relativizado notablemente esta nota con una interpretación laxa del concepto de ente público: Aguallo Avilés, Ángel. *La necesidad de un análisis constitucional... Op. cit.*, p. 57, aunque con matices muy particulares. Martín Jiménez, Adolfo. *Notas sobre el concepto constitucional de tributo... Op. cit.*, pp. 187-193. García Novoa, César. *El concepto constitucional de tributo... Op. cit.*, pp. 262-264.

233/1999,[46] se refiere al carácter del tributo como «cesión definitiva de riqueza» nota que, por el contrario, no tiene por qué concurrir en las prestaciones patrimoniales coactivas. Así, por ejemplo, la prestación de transporte regulada en los artículos 118 a 120 de la LHL que tuvo ocasión de enjuiciar el TC en su Sentencia n.º 233/1999 no puede calificarse como tributo, pues no consiste en el pago de dinero o bienes sino en la cesión temporal de elementos de transporte para determinadas obras públicas.[47] Es a partir de estas notas como debe resolverse, por lo tanto, el problema que nos ocupa. Y, como veremos, lo cierto es que ninguna de ellas justifica una mayor relativización de la reserva de ley en las prestaciones patrimoniales coactivas que en los tributos sinalagmáticos. Vayamos por partes.

El hecho de que una prestación patrimonial coactiva sea satisfecha a un ente público y, por consiguiente, merezca la calificación de tributaria lo cierto es que es indiferente desde la óptica del fundamento de la reserva de ley en esta materia. En efecto, la injerencia patrimonial será la misma —o, con más precisión, será igual de relajada tratándose de prestaciones sinalagmáticas— tanto si ésta se abona a un ente público como si se abona a un particular. Desde esta óptica no puede justificarse, por consiguiente, una mayor colaboración reglamentaria en las prestaciones patrimoniales coactivas respecto al *standard* de reserva propio de los tributos sinalagmáticos.

Mayores dudas puede plantear la segunda nota distintiva del concepto constitucional de tributo, esto es, el carácter del tributo como «cesión definitiva de riqueza». Podría pensarse que una cesión definitiva de riqueza implica una mayor injerencia patrimonial que una cesión temporal, por ejemplo, de elementos patrimoniales (prestación de transporte). Sin embargo, tomar el carácter definitivo como criterio que justifica una mayor relajación de la reserva de ley podría resultar desacertado desde varias perspectivas. En primer lugar, por el hecho

---

[46] Decimos «deducida» porque, en la citada STC, no se hace referencia explícita a tal nota distintiva. En este sentido, señala Aguallo: «Así parece entenderlo la STC n.º 233/1999 que, aunque no entra a dilucidar si se trata o no de una prestación patrimonial tributaria, cuando examina si su regulación respeta la reserva de ley del artículo 31.3 CE comienza afirmando la especial flexibilidad de dicha reserva para las prestaciones que «carecen de carácter tributario». (AGUALLO AVILÉS, Ángel. *La necesidad de un análisis constitucional... Op. cit.*, p. 58).

[47] AGUALLO AVILÉS, Ángel. *La necesidad de un análisis constitucional... Op. cit.*, p. 57.

de que ese carácter no definitivo es una característica particular de determinadas prestaciones patrimoniales públicas, pero no de todas. De ese modo, la relativización de la reserva sería muy limitada y no podría referirse, en términos globales, a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Pero aún cabe alegar un motivo de mayor importancia. A mi juicio, la utilización del término definitivo plantea cierta confusión en el análisis de este problema. Porque parece oponerse definitivo y temporal en su acepción coloquial cuando, en realidad se está haciendo referencia a una idea bien distinta. En este sentido, y como apunta con acierto García Novoa, la definitividad equivale a disponibilidad, obviamente a efectos de su aplicación al gasto público.[48] En ese sentido, lo adquirido a título de cesión temporal, no siempre[49] puede entenderse disponible para su aplicación inmediata al gasto público. Pero ello no implica que la injerencia patrimonial sea menor. En efecto, si se analiza, por ejemplo, la prestación de transporte del TRLHL se podrá comprobar que, a pesar del corto período de la cesión (como máximo cinco días al año en el caso de vehículos de tracción mecánica y diez en los demás; artículo 130.2 TRLHL) la injerencia, en términos de pérdida de valor patrimonial no es menor. En efecto, la pérdida de riqueza es definitiva, tanto en términos de reducción de valor del elemento de transporte (mensurable incluso con la aplicación de las normas de amortización correspondiente) como de lucro cesante por la privación del elemento patrimonial (téngase en cuenta que la prestación sólo se impone respecto a los elementos de transporte afectos a explotaciones económicas radicadas en el Municipio, artículo 130.1 TRLHL). Es más, y en relación exclusivamente con la prestación de transporte, podría plantearse si la injerencia patrimonial no es incluso mayor que en los tributos sinalagmáticos. Porque lo cierto es que respecto a esta particular prestación patrimonial no termina de entenderse muy bien dónde está el *sinalagma*. A mi juicio, éste simplemente no existe. Y por ese motivo la afirmación de la STC n.º 233/1999 en el sentido de que «[...] la reserva de ley se relativiza más cuando estamos ante figuras

---

48 García Novoa, César. *El concepto constitucional de tributo... Op. cit.*, p. 260.

49 Y digo no siempre, porque existen casos en los que la cesión temporal de un bien (dinero) no impide su aplicación inmediata al gasto público (p. ej. los ingresos de la deuda pública). A este respecto García Novoa parece sostener una opinión diversa: García Novoa, César. *El concepto constitucional de tributo... Op. cit.*, p. 261.

distintas a los impuestos [...] máxime —debemos añadir ahora— cuando aquéllas carecen de carácter tributario» parece especialmente errónea en relación, precisamente, con la prestación de transporte regulada en la LHL de 1988.

Por ese motivo, y al margen de estas últimas disquisiciones, suscribimos plenamente las palabras del Profesor Herrera cuando señala que puede ser útil fijar un concepto común, que abreviadamente podemos denominar prestaciones sinalagmáticas.[50] Desde luego, desde la perspectiva que adoptamos para el estudio de la reserva de ley tributaria la conclusión no puede ser otra.

3.2.3. Elementos de cuantificación del tributo

Por último, debemos ocuparnos de otra cuestión que ya anunciamos más arriba. Nos referimos, en concreto, a la especial relativización de la reserva de ley en la regulación de los elementos de cuantificación del tributo y, en particular, de la base imponible. En distintas Sentencias, el Tribunal, sin dejar de reconocer el carácter «esencial» de la base imponible, ha admitido una colaboración, especialmente intensa, de normas infralegales en la regulación de la misma, sobre la base de argumentos como la complejidad técnica en la regulación de este elemento del tributo o la necesidad de cohonestar la reserva de ley y el cumplimiento de otras finalidades previstas en la propia Constitución. Quizás convenga reproducir literalmente las propias afirmaciones del Tribunal Constitucional sobre este particular aspecto: «[...] En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, *también la base imponible es un elemento esencial del tributo* y, en consecuencia, debe ser regulada por ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una *pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas*. Ello *explica que el legislador remita a normas reglamentarias* la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base». (Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 221/1992 de 11 de diciembre de 1992, fs. 7). «[...] En el supuesto de las contraprestaciones, fruto de la utilización de un bien de dominio público o de la prestación de un servicio o actividad administrativa, *esta colaboración puede ser*

---

50 Herrera Molina, Pedro Manuel. *Metodología del Derecho Financiero... Op. cit.* p. 118.

especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías —estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades— y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos tipos de servicios y actividades». (Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 185/1995 de 14 de diciembre de 1995, fs. 5) y, por último, «[...] En efecto, debe recordarse, una vez más, que la reserva de ley tributaria —sobre todo cuando, como sucede en este caso, se trata de tributos locales— es relativa, de modo que, *siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de fines propuestos por la Constitución* o por la Ley, cabe el auxilio del reglamento, colaboración que *puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías*». (Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 233/1999 de 16 de diciembre de 1999, fs. 24).

A mi juicio, la relativización de la reserva de ley en los elementos de cuantificación del tributo y, en particular, respecto de la base imponible constituye quizás la consecuencia más negativa que la teoría de la esencialidad ha acarreado para el correcto entendimiento de la institución que nos ocupa. Creo que la jurisprudencia del TC en esta materia puede ponerse en cuestión desde una triple óptica:

1. El Tribunal Constitucional considera a la base imponible elemento esencial del tributo. Sin embargo, permite que su regulación sea remitida al reglamento. Y la pregunta surge de forma prácticamente automática ¿existe una graduación dentro de los propios elementos esenciales?[51] ¿Existen elementos esenciales de carácter esencial (valga la redundancia) y elementos esenciales de carácter accidental? No es necesaria una profunda investigación filosófica para advertir que lo esencial no admite graduación; un concepto jurídico o es esencial o no lo es. No cabe aquí un tercer género.

   El Tribunal Constitucional parece haber advertido la contradicción interna de su argumentación y ha pretendido ponerle remedio, sin excesivo éxito, a mi juicio. En la Sentencia n.º 221/1992 de 11 de

---

[51] Algún sector de nuestra doctrina parece admitirlo afirmando: «[...] *siendo esenciales todos los elementos del tributo que están cubiertos por el principio de legalidad también hay «grados de esencialidad» mayores o menores que llevarán consigo un mayor o menor apego a dicho principio*». Cubero Truyo, Antonio M. *La doble relatividad de la reserva de ley... Op. cit.*, p. 258.

diciembre de 1992, el Tribunal parece distinguir entre elementos esenciales y elementos accidentales de la base imponible: «[...] Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata. [...] A diferencia de los valores inicial y final y el valor de las mejoras y contribuciones especiales, las correcciones monetarias son un elemento ajeno a la estructura básica del impuesto, no esencial sino accidental».[52] Esta posición sobre la reserva de ley y la base imponible puede resolver la contradicción que implicaría admitir «grados de esencialidad», pero sitúa al intérprete y al propio Tribunal Constitucional ante el mismo atolladero: determinar qué elementos de la base imponible son esenciales y cuáles, por el contrario, no lo son.[53] Y ésta es, de nuevo, una discusión bizantina.[54]

---

52 Esta misma posición mantiene el Tribunal Constitucional en la Sentencia 23/1999 de 16 de diciembre de 1999 (fs. 24)

53 Por eso no podemos mostrarnos conformes con la posición que, a este respecto, ha mantenido en nuestra doctrina Domenech Pascual. Para este autor la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que relativiza la reserva de ley respecto a los elementos de cuantificación del tributo se despega de las llamadas teorías apriorísticas (las que pretenden determinar el ámbito de la reserva de ley con criterios construidos de antemano de forma abstracta *v. gr.* la teoría de la esencialidad) y se orienta hacia tesis de justificación objetiva que permiten la remisión al reglamento, no conforme al elemento del tributo remitido, sino de acuerdo con las complejas operaciones técnicas que su regulación puede requerir. (Domenech Pascual, Gabriel. *Límites sustanciales de las remisiones... Op. cit.*, pp. 9188-9190; 9192-9193). En esta posición se confunden dos cuestiones diversas: el objeto de la remisión y el fundamento de la misma. Es obvio que el Tribunal utiliza, no sólo en la Sentencia n.º 221/1992, sino también en la 185/1995 (fs. 5) y en la 233/1999 (fs. 24), el argumento de la complejidad técnica para justificar la remisión de determinados contenidos al reglamento. Ése sería el argumento de la remisión. Pero, también es claro que, sobre todo en la Sentencia n.º 221/1992 (fs. 7) condiciona la remisión al hecho de que el objeto de la misma no sea un «elemento esencial».

54 El único criterio claro y previsible que ha aportado el Tribunal Constitucional en relación con la base imponible es el relativo a la necesidad de una mínima regulación material en la Ley. Con afirmaciones como «[...] es necesario que la Ley incorpore un mínimo de regulación material que oriente la actuación del Reglamento y le sirva de programa o marco». (Sentencia n.º 185/1995) o «[...] *ni la complejidad técnica a la que aludimos ni la flexibilidad de la reserva de ley en este concreto elemento de la prestación tributaria permitirían que la Ley abdicara de toda regulación*». (Sentencia n.º 233/1999), el Tribunal ha dejado clara la inadmisibilidad de las deslegalizaciones totales en la regulación de la base imponible. Sin embargo, la jurisprudencia ordinaria no parece seguir estas indicaciones.

Una prueba evidente de lo sostenido es la propia Sentencia n.º 221/1992. Mientras su Fundamento Jurídico 7 afirma, con toda rotundidad, que las correcciones monetarias (de los valores iniciales para el cálculo de plusvalías en el IIVTNU) son un elemento ajeno a la estructura básica del impuesto, no esencial, sino accidental, el Profesor Rodríguez Bereijo, en su voto particular a esa misma Sentencia, y al que se adhirió el Magistrado Gabaldón López, indica, de forma igualmente categórica, que «en el particular caso del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos esa operación de ajuste o corrección monetaria constituye un elemento esencial, y no accesorio o accidental, en la determinación de la base imponible, que no puede ser dejada por el legislador a la libre disponibilidad del Gobierno».[55]

2. La jurisprudencia del TC en torno a la relativización de la reserva de ley para la determinación de los elementos de cuantificación del tributo parte de una distinción excesivamente formalista entre hecho y base imponible. Esta distinción, a lo que no falta un cierto apoyo normativo,[56] permitiría deslindar con toda claridad las

---

Así la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de marzo de 1997, argumentando sobre la base de la STC n.º 221/1992 de 11 de enero de 1992, declaró conforme a la Constitución, por no vulnerar el principio de reserva de ley, la remisión que a la normativa reglamentaria operaba el artículo 69 de la Ley n.º 18/1991 de 6 de junio de 1991, para la regulación del régimen de estimación objetiva de rendimientos de empresariales en el IRPF. No es necesario un estudio en profundidad de los artículos 68 y 69 de la antigua LIRPF para advertir que estos preceptos no contenían la más mínima regulación de la base imponible, limitándose a establecer algunas cuestiones de orden menor y dando lugar a una verdadera deslegalización total de la materia.

55 Los argumentos del Prof. Rodríguez Bereijo son muy acertados y están en una línea semejante a la que pretendemos sostener en este trabajo. Sin embargo, su posición no termina de despegar de la «teoría de la esencialidad» y, en esa medida, incurre en errores semejantes a los ya descritos.

56 Me refiero, en concreto al artículo 14 de la LGT 2003, que al igual que su antecesor —el artículo 24 de la LGT de 1963— prohíbe la integración analógica del hecho imponible, las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Este precepto ha servido para que un sector de la doctrina, entendiendo el artículo de forma ciertamente rígida, se manifieste en el sentido de que la analogía está admitida parala integración de las normas reguladoras de la base imponible. En este sentido: Pérez Royo, Fernando. «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria». En *Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, vol. I, 1991, p. 385. En igual sentido, pero refiriéndose en concreto a las normas que regulan la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: Herrera Molina, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 420.

normas que establecen el presupuesto de hecho de la obligación tributaria de aquéllas otras que se encargan de regular el criterio abstracto para medir tal presupuesto.[57] Así se explica que el TC venga sosteniendo desde sus primeros pronunciamientos que el grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible[58] y, sin embargo, admita la flexibilización ya descrita cuando se trata de la regulación de la base imponible. Sin embargo, la distinción entre hecho y base imponible resulta bastante más compleja y, por consiguiente, en determinados casos es difícil saber si relativizando las exigencias respecto a la base imponible no se podrá estar dando entrada al reglamento para regular, también, el presupuesto de hecho del tributo. Veamos esta idea con mayor detenimiento.

Distinguidas voces de la doctrina sostuvieron, en tiempos no muy lejanos, que, si bien la relación entre hecho imponible y base imponible (parámetro según este sector doctrinal) se configuraba como una relación de dependencia lógica, en la medida en que «la magnitud que constituye el parámetro es al mismo tiempo el objeto material de la acción en que consiste el hecho generador», ello no siempre ocurría así pues, en ocasiones, el parámetro se presenta netamente diferenciado del hecho generador.[59] El fenómeno que,

---

57 Nos adherimos en este punto a la definición de base imponible normativa aportada por el Profesor Ramallo por oposición a la ofrecida en su día por Sáinz de Bujanda como «objeto de medición» (Sáinz de Bujanda, Fernando. «Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario». En *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, vol. VI, p. 205). Los motivos para el especial acierto de esta tesis los proporciona el propio Ramallo cuando señala: «Si bien es cierta y fructífera la distinción entre base normativa y fáctica, no sé hasta qué punto es cierto que la base imponible normativa sea el objeto de medición, aquello que « se ha de medir». Más bien habría que considerar que la mencionada base imponible constituye el criterio abstracto establecido por el legislador para medir lo único tangible y fáctico que, de momento, tenemos: el hecho imponible real». (Ramallo Massanet, Juan. «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria». En *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 20, 1978, p. 620).

58 Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 37/1981 de 16 de noviembre de 1981 (fs. 4). Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 19/1987 de 17 de febrero de 1987, (fs. 4). Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 221/1992 de 11 de diciembre de 1992 (fs. 7). Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 185/1995 de 14 de diciembre de 1995, (fs. 5). Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 233/1999 de 16 de diciembre de 1999 (fs. 24).

59 Vicente-Arche Domingo, Fernando. «Elementos cuantitativos de la obligación tributaria». En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 60, 1965, pp. 928-929.

desde una perspectiva descriptiva es real,[60] se elevó a categoría de carácter prescriptivo, no suponiendo para estos autores problema alguno que el parámetro se construyera al margen de la formulación normativa del hecho imponible.

Sin embargo, las deficiencias de este proceder meramente descriptivo fueron puestas de manifiesto muy pronto. Rotundamente señalaba el Profesor Ramallo: «La relación entre hecho imponible y base imponible es una petición de principio».[61] La necesaria relación lógica entre hecho y base imponible, exigencia reconocida por nuestra doctrina de forma mayoritaria en la actualidad,[62] pone en entredicho la frontera formal que pretende establecerse entre las reglas que regulan el hecho imponible y la base imponible. La

---

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (*et. al.*). *Notas de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad de Madrid.- Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones e Intercambio, 1975, vol. 3, tomo I, pp. 4-5 (Esta parte de las Notas fue redactada también por Vicente Arche). Estas tesis se elaboran siguiendo las enseñanzas de Berliri.

60 Señalaban estos autores algunos supuestos del derecho positivo del momento: la licencia fiscal del impuesto industrial, epígrafe 1131, en el que el presupuesto de hecho lo constituía la elaboración de fiambres y el parámetro consistía en el número de habitantes de la población donde se ejercía la actividad; algunas tasas en que el importe de la obligación se establecía según la retribución anual percibida por los funcionarios del Estado, Provincia o Municipio; o las tasas por expedición de licencias y de uso de armas y otras licencias en las que el parámetro era la renta o alquiler satisfecho por el usuario. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. *Elementos cuantitativos... Op. cit.*, p. 929 (nota 8). Sin embargo, es posible detectar supuestos semejantes en la actualidad. Destaca recientemente el caso del Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, declarado inconstitucional por Sentencia n.º 289/2000 de 30 de noviembre de 2000. Siendo el hecho imponible (según el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente) la titularidad por el sujeto en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que se encuentran afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo, la base imponible se definía como «La capitalización al 40 por 100 del promedio de los ingresos brutos». La falta de coherencia fue detectada muy tempranamente por la doctrina. Así ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. «El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares». En *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 79, 1993, pp. 455-457.

61 RAMALLO MASSANET, Juan. *Hecho imponible y cuantificación... Op. cit.*, p. 622.

62 Así: CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento tributario español*. Madrid: Civitas, 1977, tomo I, 3.ª edición, p. 420, desde una perspectiva principialista haciendo girar la dependencia en torno al principio de capacidad económica. GÉNOVA GALVÁN (GÉNOVA GALVÁN, Alberto. «El concepto de base imponible». En *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 43, 1984, pp. 350-353. CORS MEYA, F. Xavier. «La base imponible». En *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 72, 1991, pp. 494-495.

idea de la que debe partirse, y que desarrollaremos a continuación, consiste, precisamente, en tener en cuenta que, al regular la base imponible, puede estarse regulando también el propio hecho imponible del Impuesto.

Para poder entender suficientemente las exigencias de la necesaria conexión entre hecho y base imponible conviene, previamente, establecer la distinción entre dos conceptos esenciales para el tema que nos ocupa. Distingue la doctrina entre base imponible normativa y base imponible fáctica. Puede entenderse la base en su acepción aritmética, es decir, como una cifra sobre la que, aplicando un tipo de gravamen, resulta una determinada cuota. Así la base no sería más que «la medición concreta del elemento material del hecho imponible».[63] Esto es lo que comúnmente se entiende por base imponible fáctica, es decir, el resultado aritmético de la aplicación de todo un conjunto de normas orientadas a medir el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Sin embargo, no escapó a Sáinz de Bujanda la insuficiencia dogmática de esta definición. Señalaba en este sentido: «[...] junto a esta acepción de las bases, que las contempla en el mundo real y que no puede ser desconocida ni, por supuesto, menospreciada, hay otra acepción que constituye un *prius* lógico de la primera y que es, justamente la que en este estudio me preocupa. Me refiero —como se ve— al concepto de base imponible en el plano normativo».[64] Por último, debemos hacer referencia a un tercer concepto, también descrito de forma pionera por Sáinz de Bujanda: el de método de determinación de la base imponible. Se define este concepto como el instrumento técnico que hace posible el tránsito de la base normativa a la base fáctica.[65] Por nuestra parte, y aun conservando el concepto, preferimos la denominación de régimen de determinación de la base imponible.

Dejando de lado la base imponible normativa, debemos centrarnos esencialmente en el régimen de determinación de la base

---

63 Cortés Domínguez, Matías. *Ordenamiento tributario español... Op. cit.*, p. 204.

64 Sáinz de Bujanda, Fernando. «Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario». En *Hacienda y Derecho* Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, vol. VI, pp. 204-205.

65 Sáinz de Bujanda, Fernando. *Los métodos de determinación... Op. cit.*, p. 241.

imponible. Podría pensarse que, en la medida en que el régimen de determinación supone el tránsito de la base imponible normativa a la fáctica, en nada afecta al hecho imponible y, por tanto, la conclusión debería ser el pleno acierto de la separación formal entre hecho y base imponible. Ésta podría ser la conclusión, quizás, para aquellos impuestos que formulan sus hechos imponibles de forma muy precisa, de modo tal que el régimen de determinación de la base imponible constituye, precisamente, el conjunto de mecanismos que permiten cuantificar, caso por caso, la intensidad con la que se ha realizado el hecho imponible. Como puede comprenderse, éste no ocurre así en los grandes impuestos que recaen sobre la renta (IRPF, IRNR é IS) y quizás tampoco en el Impuesto sobre el Patrimonio. En efecto, en dichos impuestos el hecho imponible suele formularse de forma muy general y sólo el estudio de las reglas que regulan la base imponible normativa y, en la mayor parte de las ocasiones, el régimen de determinación de la base imponible permite entender cabalmente el diseño final del presupuesto de hecho. En definitiva, aunque formalmente (en la sistemática de la ley) se separen las reglas encargadas de regular el hecho y la base, en el fondo, el presupuesto es el resultado de combinar varias reglas que no siempre se ubican en los artículos que la ley dedica a regular el hecho imponible del tributo. Por ese motivo, cuando se permite una mayor colaboración reglamentaria en la regulación de la base imponible se corre el riesgo de permitir también, total o parcialmente, la regulación del hecho imponible por normas con rango reglamentario. Y desde luego no faltan ejemplos en nuestro sistema tributario vigente de lo que decimos. El más claro de todos ellos, sin duda por el interés que ha despertado en la doctrina, quizás sea el de la remisión del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a la normativa contable.[66] Sin embargo, existen otros ejemplos de

[66] En un trabajo anterior he tenido ocasión de ocuparme de esta cuestión demostrando como el artículo 10.3 del TRLIS remite a la normativa contable no sólo la regulación de la base imponible del Impuesto sino también del propio hecho imponible. En concreto, me ocupé de estudiar cómo la remisión de los criterios de imputación temporal de componentes positivos y negativos de renta incidía en el hecho imponible del Impuesto: BÁEZ MORENO, Andrés. *El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible... Op. cit.*, pp. 860-894.

entre los que quizás merece especial mención la remisión a reglas reglamentarias del régimen de determinación de la base imponible de actividades económicas en estimación objetiva operada por el artículo 31 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[67] o incluso la propia remisión operada por el artículo 30.4 de la Ley para el establecimiento de reglas especiales de cuantificación para empresarios y profesionales en estimación directa simplificada.

3. Por último conviene reflexionar sobre la remisión a normas de rango reglamentario de la regulación de la base imponible, es decir, de la estricta cuantificación de la obligación tributaria. En este punto, conviene traer a colación la justificación aportada por el TC para permitir una especial relativización de la reserva de ley en la regulación de la base imponible. En este caso, debe citarse el que constituye *leading case* en este ámbito particular, la STC n.º 221/1992 de 11 de diciembre de 1992, fs. 7: «En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas».[68] Así pues, el punto de partida en la reflexión en torno a la relativización de la reserva de ley respecto a la base imponible de los tributos debe identificarse con la poco expresiva fórmula de la complejidad técnica. Y lo cierto es que, una vez más, conviene plantear si la justificación aportada para relativizar la reserva es o no coherente

---

67 Sobre esta cuestión he tenido ocasión de pronunciarme, aunque en este caso de forma incidental, y respecto al régimen establecido por la Ley n.º 18/1991 de 6 de junio (Báez Moreno, Andrés. *El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible... Op. cit.*, p. 857 (nota 17).

68 La idea de la complejidad técnica y su influencia en el grado de colaboración reglamentaria en la fijación de los elementos de cuantificación se ha repetido en Sentencias posteriores: STC n.º 185/1995 de 14 de diciembre de 1995, fs. 5; STC n.º 233/1999 de 16 de enero de 1999, fs. 9; STC n.º 63/2003 de 27 de marzo de 2003, fs. 4; STC n.º 150/2003 de 15 de julio de 2003, fs. 3; STC n.º 102/2005 de 20 de abril de 2005, fs. 3; STC n.º 121/2005 de 10 de mayo de 2005, fs. 5.

con el fundamento que el TC atribuye a tal reserva. En todo caso, conviene anticipar que, a nuestro juicio, el argumento de la «complejidad técnica» no resulta coherente ni con la finalidad inmediata de la reserva (la única contemplada por el TC) ni con el que hemos denominado fundamento remoto o auténtico de la misma.

Respecto a dicha finalidad próxima (el principio de autoimposición) la verdad es que la falta de coherencia parece evidente a simple vista. Si la reserva pretende atribuir al poder legislativo determinadas decisiones esenciales que sólo pueden resultar aceptables si se toman haciendo uso de un cauce procedimental especialmente transparente y contradictorio no se alcanza a entender bien porqué dicha reserva se torna especialmente flexible precisamente en materias a las que se califica, de forma expresa, como «técnicamente complejas». Lo cierto es que tal complejidad aconsejaría precisamente una decisión en sentido contrario, es decir una necesidad mayor, si cabe, de que las reglas que disciplinan tal materia sean fruto de un debate parlamentario profundo, dilatado y transparente.

Pero, como ya señalamos, tampoco el argumento de la complejidad técnica resulta coherente con el fundamento que hemos atribuido a la reserva de ley tributaria en este trabajo. En efecto, el hecho de que una materia pueda resultar compleja en términos técnicos no significa que la misma sea irrelevante desde la perspectiva de su nivel de injerencia en la esfera patrimonial del obligado. Antes al contrario, si la cuantificación del tributo se opera, precisamente, a través de los conceptos técnicos de base imponible y tipo de gravamen son precisamente dichos elementos los que determinan el grado de injerencia en dicha esfera patrimonial por parte de las leyes tributarias lo que, una vez más, aconsejaría al menos un grado de regulación legal tan intenso como el que se reclama para el hecho imponible o los sujetos.

A mi juicio, sin embargo, la jurisprudencia del TC en torno a la flexibilización de la reserva de ley respecto a los elementos de cuantificación del tributo quizás requiera una reflexión adicional que intente adaptarla a los fundamentos atribuidos a la institución constitucional de tal reserva. Conviene no olvidar cuál era el problema concreto que dio origen al primer pronunciamiento del TC en esta materia. En efecto, debe recordarse que la STC n.º 221/1992 enjuició la remisión legal al Gobierno para el establecimiento de las correcciones monetarias de los

valores de adquisición a efectos del cálculo de las plusvalías municipales. A mi juicio, ante un caso de estas características cabe distinguir dos cuestiones de orden totalmente diverso. De un lado debe hacerse referencia a la propia existencia de un sistema de corrección monetaria. Sin duda, tal existencia debe venir asegurada por la propia norma de rango legal. Dejando al margen las consideraciones de carácter material (posible inconstitucionalidad del gravamen de rentas ficticias) debe hacerse hincapié en que la existencia o inexistencia de corrección monetaria incide directamente más que en la base imponible del tributo en la propia configuración de su hecho imponible pues, a la postre, tales correcciones (o su inexistencia) ayudan a configurar el concepto de renta del que parte el texto legal.[69] Cuestión distinta es la relativa a la fijación concreta de tales correcciones monetarias una vez que la propia existencia de la corrección viene asegurada por la correspondiente norma legal.[70] Porque, a mi juicio, tal remisión sí resulta posible, en términos constitucionales, pero no tanto por el hecho de que se trate de una compleja operación técnica —la realidad demuestra que no lo es— sino en atención a motivos bien distintos. Adviértase que los coeficientes de actualización de valores de adquisición no pretenden incrementar ni disminuir la presión fiscal respecto a los tributos en los que tales actualizaciones puedan ser relevantes. Antes al contrario, su finalidad es precisamente la contraria, esto es, eliminar la parte nominal de la plusvalía manteniendo intacto el nivel efectivo de tributación. Si traducimos esta reflexión a los términos relevantes para el fundamento y ámbito de la reserva de ley tributaria podremos comprobar cómo la adaptación de tales coeficientes resulta irrelevante desde la óptica de la injerencia patrimonial, pues su finalidad estriba precisamente en mantener dicho grado de injerencia. Desde esta óptica, por consiguiente,

---

69 Y debe tenerse en cuenta que tanto las plusvalías municipales como el vigente Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana recae sobre la renta: Orón Moratal, Germán. «El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana». En *Los tributos locales* (Coord. Diego Marín-Barnuevo Fabo). Madrid: Thomson-Civitas, 2005, p. 632.

70 Debe mencionarse a este respecto, a título de ejemplo, el sistema arbitrado en el artículo 35.2 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que tras prever la actualización obligatoria del valor de adquisición de bienes inmuebles a efectos del cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de los mismos remite la concreta fijación de los coeficiente de actualización a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

asegurada e incluso limitada la existencia efectiva de la corrección, no parece existir inconveniente alguno para que las correcciones sean articuladas efectivamente a través de normas de rango reglamentario. Pero, adviértase bien que lo que permite tal flexibilización no es la complejidad técnica, sino más bien el hecho de que la normativa remitida a reglamento sea incapaz de alterar sustancialmente el nivel efectivo de injerencia patrimonial del Impuesto. Quizás respecto a este problema particular no sería descabellado sustituir la fórmula habitual del TC —«complejidad técnica»— por un concepto elaborado al hilo de la prohibición de creación de tributos por Ley de Presupuestos. Me refiero en concreto a las «meras adaptaciones del tributo a la realidad» operadas por Leyes de Presupuestos que el TC estima constitucionalmente admisibles incluso en ausencia de ley tributaria sustantiva que prevea la modificación.[71] Aunque la fórmula haya sido objeto de abundantes críticas desde la óptica del contenido de la Ley de Presupuestos,[72] lo cierto es que la construcción del concepto de mera adaptación del tributo a la realidad (mantenimiento de su grado de injerencia) puede rendir frutos notables para una flexibilización razonable de la reserva de ley en materia de elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Sólo desde esta perspectiva la relativización de la reserva de ley tributaria en la cuantificación del tributo puede entenderse conforme a la Constitución y al fundamento del principio analizado.

4. CONCLUSIONES

Esta pequeña aportación no pretende aclarar, ni mucho menos, las innumerables dudas interpretativas que, aun hoy, sigue planteando el principio constitucional tributario por antonomasia. Este trabajo debe

---

[71] En este sentido STC n.º 27/1981, de 20 de julio de 1981, fs. 2: «La conclusión del debate, plasmada en el texto a cuyo examen nos contraemos, paree significar una cierta solución de compromiso que, en tanto prohíbe indiscriminadamente la creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto, siempre que exista una norma adecuada que lo prevea y, en todo caso, no obsta un tratamiento en la Ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad».

[72] En este sentido, señala González García: «[...] difícilmente cabe imaginar una norma tributaria cuyo objetivo, mediato o inmediato, no pueda ser reconducido a la adaptación del tributo a la realidad». (González García, Eusebio. *Efectos de la Ley del presupuesto sobre el Ordenamiento Tributario*. Pamplona: Aranzadi, 2000, p. 45).

entenderse, más bien, como un punto de partida. Reconstruyendo el fundamento tradicional de la reserva de ley, y ubicándolo en un contexto contemporáneo, es posible superar muchas de las contradicciones que se desprenden de la jurisprudencia del TC en esta materia. De un lado permite fijar con claridad el ámbito de la reserva de ley superando las imprecisiones de la «teoría de la esencialidad». Pero, sobre todo, puede contribuir a construir un sistema coherente y, sobre todo previsible, de flexibilizaciones del principio.

Por la senda de la justicia en la aplicación del tributo

*José Andrés Rozas**

SUMARIO: *1. Planteamiento.– 2. Premisa general.– 3. Fijación de los hechos.– 4. Localización de la norma.– 5. Interpretación y calificación.– 6. Cumplimiento efectivo.– 7. El seguro proceder.*

1. PLANTEAMIENTO

Al invitarme a participar en el homenaje que al Profesor Castillo Vargas rinden sus compañeros de academia en Perú, y advertir que entre los trabajos del mismo figuraba uno relativo a la interpretación de las normas tributarias me apresuré a pedir que se me hiciera llegar una versión electrónica del mismo para trabajar sobre su contenido.[1] El conflicto entre la justicia tributaria y todo lo que encierra la expresión «seguridad jurídica»[2] es uno de los temas clásicos de la literatura tributaria, y, sin embargo, lo cierto es que una y otra no son tendencialmente sino la misma cosa.

---

* Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Abad Oliba de Barcelona.

1 CASTILLO VARGAS, J.L. «La interpretación de las leyes tributarias», 1962, original en formato electrónico, pp. 1-12.

2 Para un estudio de conjunto sobre el particular *vid.* C. GARCÍA NOVOA. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.* Madrid: Marcial Pons, 2000.

Es tópico recordar —y no falta en el trabajo del Profesor la oportuna referencia al pensador británico— que ya Adam Smith predicaba la certeza de los impuestos como uno de los requisitos esenciales de todo sistema tributario.

Pues bien, si siempre se esperó de los impuestos la claridad en su formulación, si uno de los criterios de justicia de todo sistema tributario ha sido siempre su grado de seguridad —de publicidad, previsibilidad, cognoscibilidad, nitidez, fijeza de sus contenidos y procesos (STC n.º 50/1990)— todo ello se ha hecho, si cabe, más necesario y evidente desde que se ha generalizado un modelo de funcionamiento de los tributos que abandona en el ciudadano, casi por completo, la responsabilidad de su aplicación.

Y es así como adquiere en el orden tributario una dimensión particular la teoría de la interpretación jurídica. En este orden de cosas las Administraciones tributarias, la española destacadamente, han sido pioneras en el establecimiento de protocolos relacionales en los que se traslada al ciudadano la mayor parte del trabajo —en forma de obligaciones de hacer— que comporta su desarrollo. Anticipándose en este caso al mundo de la gestión empresarial, los poderes públicos han llevado a niveles pasmosos lo que, en terminología gerencial, se calificaría como «externalización de costes». A nuestros padres el tendero les facilitaba los productos, el empleado de la gasolinera les llenaba el depósito del vehículo, y la empleada de la agencia de viajes les vendía el billete del avión. Nosotros, con frecuencia, retiramos personalmente de los estantes del supermercado lo que deseamos adquirir —en ocasiones hasta lo debemos de embalar, pesar y etiquetar— manejamos el surtidor del carburante —no pocas veces previo pago electrónico del importe— y editamos en nuestra impresora los justificantes del viaje que hemos contratado a través de una página *web* en la que hemos gestionado todos los trámites para su reserva y pago.

Que las cosas sean así en las relaciones comerciales tiene una importancia relativa, pues suele mejorar la posición del consumidor que, en última instancia, normalmente conserva el derecho a recurrir a otro proveedor con el que dirigir la relación de forma tradicional. Que el sistema tributario descanse sobre parámetros de «autoservicio», *self assessment* en la terminología anglosajona, tiene una mayor trascendencia. En definitiva, porque en el caso de los tributos no se trata de

relaciones sinalagmáticas voluntarias, sino que estamos ante uno de los ámbitos del Ordenamiento jurídico —junto con el penal, que regula las condiciones en las que a un ciudadano se le puede privar de la libertad— que incide con mayor virulencia y persistencia en el patrimonio jurídico del ser humano. No es habitual que un ciudadano tenga una experiencia personal del discurrir de un proceso penal; más fácil es que, a lo largo de su vida, participe en un procedimiento administrativo o mercantil; episódicamente conocerá cómo se aplica el Derecho laboral o el civil. En todos los casos precedentes, además, en su relación jurídica vendrá general o preceptivamente asistido por un letrado, recayendo la responsabilidad última del procedimiento en una autoridad administrativa o judicial.

Sin embargo, lo que es prácticamente seguro —al menos en España— es que todos los años el ciudadano entablará al menos una relación tributaria formal con alguna de las Administraciones que tienen encomendada la responsabilidad de aplicar los tributos. Con una peculiaridad: lo que se exige del «usuario» del sistema tributario no es sólo que lo aplique, sino que, además, ha de hacerlo —interpretarlo— con pericia, pues, de lo contrario, corre el riesgo de incurrir en responsabilidades patrimoniales e, incluso, hasta de ser sancionado por su escasa diligencia.

Así las cosas, se hace evidente que en un sistema tributario destinado a ser aplicado por el común, si siempre ha sido así, no es posible evaluar su nivel de acomodación a las exigencias de justicia que del mismo reclama todo ordenamiento constitucional —«sistema tributario justo» dice el artículo 31 de la Constitución española— si no es a través de una ponderación de sus presupuestos formales de aplicación, y del estatuto jurídico que ampara a quienes en el mismo intervienen en las sucesivas fases que jalonan el devenir de las relaciones tributarias, desde su nacimiento hasta su extinción.

Para examinar lo que en términos de justicia tributaria cabría esperar del devenir aplicativo del tributo se va a seguir —con un criterio, básicamente, cronológico— el análisis de las distintas fases que se suceden en el mismo para calibrar qué consideraciones técnicas se habrían de tener en cuenta a la hora de elaborar un sistema tributario que fuera merecedor de una buena calificación en términos de seguridad jurídica, luego de justicia.

Así pues, y tras sentar una premisa general (epígrafe 1), se va a estructurar el estudio en los cuatro hitos lógicos en los que se puede descomponer la aplicación de todo tributo: la fijación de los hechos (epígrafe 2); la localización de la norma aplicable a los mismos (epígrafe 3); la interpretación y calificación que de los mismos procede realizar (epígrafe 4); y el efectivo cumplimiento de las prestaciones (epígrafe 5); para terminar con unas líneas, a modo de epílogo (epígrafe 6). En realidad, la realización efectiva del Derecho no discurre por la ordenada sucesión de las cinco operaciones descritas —como si de las estaciones meteorológicas se tratase—, sino que la prueba de unos hechos conduce a una norma, cuya interpretación nos lleva a la necesidad de acreditar otras realidades distintas, para cuyo conocimiento puede ser necesario el cumplimiento de una prestación debida. Pero si, cronológicamente, las cosas no suceden así, conceptualmente sí es posible aislar las cuatro actividades —fijación de hechos, localización del Derecho, calificación e interpretación, determinación y cumplimiento— como actividades diferenciadas en la aplicación del Derecho.

2. PREMISA GENERAL

Es cierto —como acaba de apuntarse— que es justo exigir de cualquier ordenamiento el que otorgue a sus destinatarios efectivos seguridad, confianza, en cuanto a las consecuencias que de su aplicación se han de deducir: su destinatario objetivo ha se saber, al menos, a qué habrá de atenerse en su actuar cotidiano. También es verdad que esta característica que de las normas jurídicas se ha calificado como «seguridad» es particularmente necesaria en aquéllas que regulan relaciones de delicada textura sustantiva como las que disponen la privación de la libertad o la cuantía y modo en el que cada uno ha de contribuir al sostenimiento de las necesidades públicas.

Y, sin embargo, es inútil aspirar —ni siquiera tiene sentido el hacerlo— a que esta seguridad sea total y absoluta. Es consustancial al Derecho un cierto grado de imprevisibilidad en su aplicación efectiva. Y no porque sea imperfecto, sino porque nunca es completo hasta que se hace real en cada caso concreto. Siendo la realidad sobre la que incide compleja, dispar y dinámica, la norma que la ordena —necesariamente estática y temporal— es incapaz de abarcarla en su integridad: no se puede aspirar a intuir y encerrar toda la realidad por acontecer en el

estrecho margen de un mandato jurídico cuando ni siquiera es posible intuir su evolución.

Durante décadas las utopías decimonónicas y las construcciones dogmáticas de los albores del pasado siglo postularon la concepción del Derecho como un sistema de reglas áureas, puro y perfecto: para cada hecho «subsumido» en el mismo, se decía, el ordenamiento procura una, y solo una, razón de justicia. Como si de una sofisticada maquinaria se tratase, un sistema jurídico de calidad respondería en su aplicación a una operatividad absolutamente segura y cierta en sus resultados. Bastaría con introducir los hechos en la ranura del «operador jurídico» —«horrendo palabro» donde los haya— y éste no tendría otro quehacer sino el de comunicar a sus protagonistas la conclusión que, con predecibilidad matemática, se habría obtenido al aplicar a los mismos las reglas de referencia. En términos filosóficos el idealismo positivista obedecía al modelo platónico de la caverna: toda la realidad está, como en un sueño, en el sustrato del Derecho, en quienes lo han de aplicar; basta con que en cada caso sea presentado a sus ojos para que lo reconozcan y dicten la única resolución que, en justicia, corresponde.

No por falsa, pacata y pretenciosa esta concepción del Derecho ha decaído en su extensión y preponderancia teórica. Es más, en el mejor de los casos, se soporta la realidad del Derecho vivo como un mal menor, aceptable sólo desde la constatación de que es imposible lograr un ordenamiento químicamente puro en su estructura y aplicación.

Pues bien, el Derecho como ideal de justicia es algo bien distinto de un infinito y depurado prontuario de reglas precisas para cada caso concreto. Las relaciones jurídicas se construyen y rigen por algo más que normas cerradas, absolutamente predecibles en sus resultados. Entre otras cosas porque, como ya se ha apuntado, es absurdo aspirar a encorsetar la realidad, infinita, en un contenedor acotado. Como si se tratase de un émulo contrapuesto a «Funes el memorioso» —el personaje de Borges cuyo presente se componía de la continua rememoración de todo su pasado— el jurista puro habría de ser capaz de introducir en la norma presente toda una realidad futura que ni tan siquiera puede vislumbrar.

El Derecho está vivificado por un rico conjunto de principios de cuya conjugación efectiva en cada caso particular se van extrayendo

resultados diversos, más o menos aproximados a un óptimo de justicia del que, por descontado, nunca es lícito abdicar. La propia dinámica incita en el difícil ejercicio de conjugar hechos, reglas y principios, en el esfuerzo por desvelar la justicia que subyace en la realidad de las cosas, comporta unos márgenes de indefinición, de incertidumbre, de sorpresa, de imprevisibilidad. Y es que —con toda claridad es así, y no sólo, cuando de conjugar derechos y deberes fundamentales se trata—[3] no es posible determinar, en abstracto, qué solución haya de reputarse justa por el ordenamiento cuando ante el mismo se presenten en conflicto dos bienes contrapuestos —como el deber de contribuir y el derecho de propiedad—[4] que es la tensión que subyace en todo impuesto. En cada caso habrá de prevalecer uno sobre otro en medida distinta, pudiendo darse carácter general a la respuesta —y con cautelas— tan sólo para supuestos en los que se repitieran con exactitud las condiciones concurrentes en el caso de referencia.

La aspiración, pues, lo que ha de pretender el técnico que ha de construir un sistema normativo que se pueda calificar como seguro, no es la certeza absoluta. Se trata, más bien, de diseñar un sistema de principios y normas, de cauces procesales por los que haya de discurrir su aplicación, que hagan del mismo un Derecho aceptablemente predecible en sus consecuencias; que prevea, a su vez, mecanismos de control interno y externo que transmitan a sus destinatarios una razonable confianza en su realización efectiva. Un Derecho del que quepa esperar, al menos, un soportable equilibrio entre lo reglado y lo discrecional: en el que por la senda de la justicia se frustren los abusos del desaforado.

---

[3] Sobre el criterio de la «prevalencia condicionada» como elemento interpretativo esencial para dirimir la razón de justicia en materia de derechos fundamentales, de la búsqueda de la «optimización posible de todos los principios» como aspiración máxima de toda justicia factible *cfr.* ALEXY, R. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

[4] Es simplista, aunque no infrecuente, la pretensión de obtener del ordenamiento una única respuesta en la contraposición de principios y valores simultáneamente dotados de amparo constitucional. En realidad, el único principio constitucional incontrovertible es el del pluralismo; para el resto, «la pluralidad de principios y la ausencia de una jerarquía formal entre ellos hace que no pueda existir una ciencia [*seguridad absoluta, se podría decir, a los efectos de este trabajo*] sobre su articulación, sino una prudencia en su aplicación». ZAGREBELSKY, G. *El Derecho dúctil*. Madrid: Trotta, 2003, 5.ª Ed., p. 125.

3. FIJACIÓN DE LOS HECHOS

La lógica aplicativa del Derecho se inicia en el conocimiento de los hechos sobre los que ha de versar la solución jurídica que a los mismos se haya de dar. Es bien sabido que, a efectos jurídicos, no basta con estar en posesión de la razón material: es preciso estar en condiciones de demostrarlo, de probar los hechos que la fundamentan.

El modo en el que los hechos con trascendencia tributaria se incorporan a los procedimientos por los que discurre la vida del tributo son, en esencia, tres:

a) Por las declaraciones de los contribuyentes;

b) Por declaraciones realizadas por terceros, personas públicas o privadas; y

c) Por la actividad investigadora que lleva a cabo la Administración tributaria.

Tanto en la ordenación de los procedimientos por los que —por las tres vías enunciadas— los hechos acceden al Derecho, como en la posición jurídico subjetiva —derechos y deberes, facultades y obligaciones— que en las relaciones que se entablan con tal ocasión se reconoce a cada una de las partes afectadas por el tributo, no son pocas las cuestiones a las que debe atenderse en aras de dotar al sistema tributario de unos márgenes razonables de seguridad jurídica, de justicia. Así, por ejemplo:

a) El contribuyente no ha de ser llamado a declarar sino los hechos —relativos a sus obligaciones tributarias o a las de terceros— estrictamente necesarios para la correcta aplicación de los tributos, en un formato comprensible y de modo —tiempo, lugar, forma— ajustado a lo que sea razonable exigir, teniendo derecho a esperar de las autoridades tributarias que utilicen todo lo que saben sobre los contribuyentes con el debido sigilo y a los solos efectos de aplicar la ley;

b) No se ha de pretender del tercero que conoce datos del contribuyente información que vaya más allá de lo que es imprescindible en aras de preservar el cumplimiento de los tributos, preservándose en su suministro, captación y conservación los derechos de intimidad, libre empresa e inviolabilidad del domicilio que asisten a todos los ciudadanos en el ejercicio de sus deberes fundamentales;

c) Si, ciertamente, el contribuyente tiene la obligación de colaborar con las autoridades tributarias en la labor que éstas llevan a cabo a efectos de esclarecer la verdad sobre los hechos que tuvieran trascendencia tributaria, el quehacer administrativo se ha de desarrollar respetando los derechos del ciudadano —no declarar contra sí mismo, no aportar documentos que ya se han entregado, conocer la identidad de los funcionarios, ser tratado con respeto, etcétera— y de acuerdo con un procedimiento esencialmente reglado, previsible en sus fases y tiempos.

d) Cada parte ha de estar llamada a probar únicamente los hechos que a su Derecho convengan, preservándose su derecho a ser oído en el procedimiento, alegar lo que estime oportuno, a no ver limitado su derecho de prueba mediante presunciones generalizadas de carácter absoluto, y a que las medidas cautelares que puedan adoptarse para preservar la integridad de las pruebas guarden una razón de proporcionalidad en su contenido y extensión.

e) Las obligaciones de hacer que es lícito exigir del contribuyente —al objeto de garantizar el buen funcionamiento del sistema tributario— como la llevanza de contabilidad, la facturación de sus operaciones comerciales, la retención e ingreso o repercusión de impuestos, etcétera, han de estar claramente definidas en su contenido, procedimiento y efectos así como responder a una necesidad efectiva e insoslayable, sin que su coste indirecto sea superior al beneficio real que el común obtiene de su cumplimiento.

4. LOCALIZACIÓN DE LA NORMA

La localización de la norma aplicable requiere poder acceder a su conocimiento y discernir cuál sea el fuero y jurisdicción competente por la razón de la materia, atendiendo al espacio y el tiempo en el que los hechos se han de considerar inscritos.

Como es fácil entender, en esta fase inicial de aplicación del Derecho los requisitos técnicos de seguridad jurídica revisten una particular trascendencia, pues, si ni siquiera es posible discernir con claridad qué norma es la que se habrá de aplicar, ninguna de las operaciones sucesivas será, ni tan sólo posible. En definitiva, la transparencia en la delimitación de los ámbitos de aplicación de las normas es un test de calidad esencial en términos de seguridad jurídica. De modo que, un

sistema tributario que pretenda pasar por fiable, a este respecto, debe procurar aproximarse a las siguientes características:

a) Contar con un sistema de información y de publicaciones que posibilite el conocimiento preciso de toda la normativa, así como de la doctrina administrativa y judicial —sea cual sea su rango—.

b) Una ordenación sencilla y asequible de la entrada en vigor y derogación de las normas, previendo tiempos de *vacatio legis* que posibiliten el conocimiento efectivo de las mismas y evitando cláusulas generales de derogación tácita.

c) La reglamentación de la extensión temporal de las disposiciones jurídicas ha de preservar la confianza legítima del ciudadano en el Estado, de modo que no tengan —salvo mediando una justificación palmaria o prever un régimen sancionador más beneficioso que el anterior— efectos retroactivos.

d) Los puntos de conexión de los hechos con el ordenamiento al que resultan vinculados han de tener una estructura racional, previsible y coherente, al mismo tiempo que eficiente y factible.

e) En la delimitación del ámbito competencial, por razón de la materia y del territorio, de los distintos órganos y dependencias administrativas que tienen encomendadas funciones públicas se han de evitar tanto las duplicidades y solapamientos como los vacíos.

f) Una decidida vocación de estabilidad en el contenido del ordenamiento contribuye decididamente a incrementar sus niveles de previsibilidad y certeza, mientras que la incontinencia normativa que caracteriza a los estamentos políticos y burocráticos[5] modernos entorpece gravemente el logro de tales valores.

5. INTERPRETACIÓN Y CALIFICACIÓN

La norma, por sí sola, no dice el Derecho. Es necesario extraerlo de su formulación literal en una compleja tarea que constituye el corazón de todo el proceso aplicativo. Es el trabajo de calificación

---

[5] Que acostumbra a expresarse con normas «numerosas, cambiantes, fragmentarias, contradictorias, ocasionales». ZAGREBELSKY, G. *El Derecho... Ob. cit.*, p. 32.

de los hechos e interpretación de las normas la parte más creativa y enjundiosa del quehacer jurídico. Muy lejana del formalismo reduccionista con el que las mentalidades mecanicistas tienden a concebir esta labor. Un jurista honesto sabe que su función propia es aspirar a descubrir la verdadera razón de justicia que subyace en cada caso, a desvelarla con ayuda de los principios, normas y criterios de interpretación propios del Derecho.[6]

Desde sus primeras formulaciones el positivismo ha desconfiado radicalmente del intérprete de la norma. En un afán totalitario por controlar el resultado efectivo de lo dispuesto en las leyes, desde su formulación hasta su realización práctica, el racionalismo de los primeros codificadores —y de sus numerosos discípulos de todas las épocas posteriores— aspiraba a encerrar en sus estrechos márgenes toda la realidad, convirtiendo a quien está llamado a aplicar la legislación en un mero brazo ejecutor, ciego, de sus reglas y mandatos. Esta curiosa concepción del ser humano y de la justicia se ha pretendido fundamentar, precisamente, como el mejor modo de los posibles de lograr que los ciudadanos gocen de «seguridad jurídica».

La dilatada experiencia de los siglos que han alimentado este modo de concebir el Derecho —como pura ley— enseñan que la única seguridad jurídica que llega a procurar el formalismo positivista es la de transformar al ciudadano en súbdito. El ser humano queda así sometido a sistemas

---

[6] Es en este sentido en el que el Profesor Castillo reivindica de los responsables administrativos de la aplicación del sistema tributario una cualificación jurídica, en razón de la función que están llamados a desempeñar: «La función estrictamente reglada que realiza la administración tributaria es de naturaleza jurisdiccional y no administrativa. Y digo que es jurisdiccional, porque el funcionario de dicha administración, a semejanza del juez, constata la realización de los hechos, los compara con la ley preexistente, y aplica los tributos, en el monto y forma fijados por la ley, a las personas legalmente obligadas a contribuir en virtud de serles atribuibles tales hechos.

Es decir, que en dicha función predomina la actividad lógica del juicio, sobre el acto de voluntad en que se concreta la determinación de la materia gravable y del tributo mismo.

Por ser la aplicación del tributo una actividad jurisdiccional, el funcionario de la administración tributaria debe, fundamentalmente, tener una sólida base de conocimientos de derecho, que le permitan realizar una acertada interpretación de las normas respectivas. Es corriente que se suponga que para aplicar impuestos basta con conocimientos contables. Esto no es así. El contable es sólo un perito que auxilia al funcionario que contempla el problema desde el punto de vista legal». CASTILLO VARGAS, J.L. «La interpretación...». *Ob. cit.*, p. 6.

que, siendo impecables en sus formas, llegan a arropar legalidades del todo aberrantes, en las que la única certeza jurídica de que se disfruta es la de saber que, de no acomodarse uno a los dictados de leyes radicalmente injustas un engrasado sistema de normas y jueces lo conducirán a la marginalidad social, a la cámara de gas o al gulag... eso sí, en pulcra sintonía con la legislación vigente, milimétricamente aplicada con todo lujo de argumentaciones.

En realidad, el modo de aproximarse a un sistema jurídico que sea razonablemente predecible en sus resultados y en el que los mismos confluyan de forma generalizada hacia soluciones ajustadas a Derecho no consiste en asfixiarlo en normas cerradas, enrevesadas y omnicomprensivas sino en nutrirlo con principios transparentes, sencillos y abiertos que lo vivifiquen en su cotidianeidad.

Claro que un sistema así —que confía en quien ha de interpretarlo— exige una buena dosis de responsabilidad en quien lo aplica y, al mismo tiempo, de mecanismos de control eficaces para corregir los abusos de quien traiciona la confianza que en él se ha depositado.[7] Tal vez por esto —por un taimado anhelo de impunidad— el funcionario, el juez, es por lo general partidario del legalismo formalista: convierte la ley en una patente de corso para —remitiendo la responsabilidad al legislador— apropiarse del monopolio de la justa solución. No deja de ser singular que los ardientes defensores de la legalidad formal y fervorosos servidores del Estado, que hacen de la ley su santo y seña, suelen negar al ciudadano de a pie la capacidad de entenderla e interpretarla de modo distinto a como ellos la conciben. No es casual la devoción habitual del funcionario por lo que suele denominar la

---

7 «Es común, entre nosotros, la opinión según la cual la Administración está obligada a aplicar las normas reglamentarias que interpreten la ley aunque la desnaturalicen o transgredan. En la aplicación de la ley a casos concretos, la Administración, como los jueces, está en el deber de respetar la jerarquía de la fuente y hacer primar la ley sobre el reglamento y la Constitución sobre la ley». CASTILLO VARGAS, J.L. «La interpretación...». *Ob. cit.*, p. 2. No es fácil resolver la tensión presente en el quehacer del empleado de la Administración que se enfrenta al conflicto entre el mandato constitucional o legal y el criterio reglamentario o administrativo. El modo irresponsable de afrontarlo es el expediente simplón de concluir que no es a él a quien compete su solución. Ciertamente, no cuenta con el recurso de la cuestión prejudicial o de constitucionalidad propio de los órganos con naturaleza jurisdiccional. Pero sí dispone de recursos interpretativos y aplicativos suficientes —junto a cauces institucionales adecuados a tal efecto— para resolver el conflicto de forma constructiva.

literalidad de la ley —la interpretación gramatical— siempre que la misma le conduzca a preservar el importe íntegro del débito tributario, aun cuando su lectura esté bien lejos de arrojar una único significado. Pues bien, si alguna regla de interpretación es transparente en Derecho tributario es, justamente, la ausencia de una regla específica de prevalencia: en la interpretación de la norma tributaria son aplicables de forma integrada todos los criterios válidos en Derecho sin jerarquía alguna entre los mismos y sin que sean radicalmente escindibles entre sí como si de una disección anatómica se tratase.[8]

Son otras, que no el ciego formalismo interpretativo, las técnicas normativas que, a efectos de calificar los hechos e interpretar las normas, procuran a un sistema normativo unos estándares aceptables de seguridad jurídica, como por ejemplo:

a) El redactado de las normas y de los actos administrativos de forma sencilla y llana[9] pues es una verdad incontrovertible el que las muchas palabras, su sinuosa presentación sintáctica, es inversamente proporcional a su inteligibilidad y pacífica interpretación: contrariamente a lo que es habitual pensar, el excesivo casuismo y el puntillismo prolijo no suelen mejorar la comprensión y certeza

---

8 «Yo creo que para interpretar las leyes tributarias se pueden usar todos lo métodos lógicos razonables, sin que se pueda considerar la llamada interpretación económica, sino como una aplicación del principio general que prescribe interpretar las leyes teniendo en cuenta la naturaleza propia de los hechos a que ellas se refieren.

Opino con Betti, citado por Cocivera, que es erróneo desintegrar las fases sucesivas del proceso interpretativo, distinguiendo la interpretación gramatical de la lógica, la histórica o la sistemática, como si no tuvieran qué hacer las unas con las otras; y que hay que tener presente lo inseparable de la palabra y el pensamiento que representa, y reflexionar que la ley no es letra muerta, sino forma representativa de contenido espiritual, que es contenido normativo e instrumento de convivencia social». CASTILLO VARGAS, J.L. «La interpretación...». *Ob. cit.*, p. 12.

9 Mi maestro, D. Fernando Sainz de Bujanda, que —además de Catedrático de Universidad— ejerció, como Letrado de Las Cortes Generales, el noble ejercicio de velar por el rigor técnico de las leyes acostumbraba a citar como expresión granada de lo que habría de ser el criterio a seguir en la elaboración de textos —legales, científicos, académicos, de cualquier género— la fórmula con la que Azorín —de cuya obra el Profesor Bujanda era un gran admirador y estudioso— glosaba las características del buen estilo literario: «Sujeto, verbo, predicado y punto. Una idea detrás de la otra». Lamentablemente no siempre, casi nunca, se redactan las normas con dicho estilo. Más bien, al contrario, se abusa en exceso de una jerga pomposa que acompañada de una sintaxis alambicada convierte en indescifrable lo que podía haber sido nítido y sencillo de entender si se hubiera redactado con más naturalidad, rigor y atención.

de la norma, antes bien la dificultan, al abrir paso a mayores posibilidades de interpretar su sentir de formas contrapuestas.

b) El ordenar las relaciones entre los ciudadanos y las Administraciones públicas como relaciones de servicio, en las que a éstas últimas se ha encomendado por aquellos —representados a través de sus representantes— la provisión de bienes y servicios públicos, y no como relaciones de sujeción en las que la Administración es garante de un vaporoso interés general que —tantas veces— es tan sólo interesante para quienes dicen velar por su respeto.

c) Obligar a quien ha de aplicar el Derecho a dar razón fundada en el mismo, de sus resoluciones, a motivarlas de forma que sea conocida y controvertible la estructura de su contenido.

d) Procurar la unidad de criterio en el seno de la Administración y de la Judicatura, así como su conocimiento por el ciudadano, estableciendo mecanismos de control que acoten la arbitrariedad.

e) Posibilitar la exigencia de responsabilidad patrimonial —también personal— respecto de quienes han cometido injusticias o actuaciones ilegales en el desarrollo de las funciones públicas que les han sido encomendadas.

f) Instrumentar procedimientos eficaces, sencillos y objetivos de recusación y abstención encaminados a evitar que quien tiene un conflicto de intereses en un determinado caso, resuelva sobre el mismo.[10]

---

[10] «También sería deseable que se estableciera la obligación de los funcionarios de abstenerse de conocer, en los mismos casos en que lo hacen los jueces, el derecho de recusarlos, y que se diera cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 9 de la Constitución, sobre la responsabilidad de quienes en desacuerdo con la ley ordenen o cobren un ingreso público, disposición que ha sido plausiblemente complementada por las sanciones a los funcionarios de la administración tributaria recientemente establecidas.

Además de estructura debidamente organizada y de adecuadas reglas procesales, se requiere de personal idóneo, es decir, con capacidad, conocimientos apropiados, eficiencia, objetividad y moralidad.

Para lograr la idoneidad del personal, además de reciente establecimiento de sanciones para los casos de ineficacia, infidencia, inmoralidad o abuso, es urgente dictar reglas que aseguren el ingreso, la estabilidad y la promoción de personal capaz y responsable; fijar remuneraciones adecuadas a la importancia y responsabilidad de la función; y organizar cursillos que proporcionen el conocimiento uniforme de nociones esenciales que correspondan al progreso de los estudios de la ciencia y de la técnica del derecho tributario y de la administración». CASTILLO VARGAS, J.L. «La interpretación...». *Ob. cit.*, p. 7. Los

g) Articular procedimientos en los que sea factible el control de la publicidad, libre concurrencia y resolución, de acuerdo con criterios transparentes y objetivos en la celebración de todo tipo de concursos públicos: concesión de subvenciones, selección de personal y contratación de proveedores, básicamente.

h) Cuando, como es frecuente en el orden tributario, se encomienden al propio ciudadano las tareas de calificación e interpretación de la norma la Administración ha de procurarle toda la información y asistencia necesaria para desarrollarlas.

i) Es en este sentido un tema clásico en el Derecho tributario la tensión que se produce entre el principio de seguridad jurídica y el de justicia cuando el contribuyente —en el ejercicio de su libertad negocial— abusa de las formas jurídicas al objeto de obtener un ahorro fiscal; siendo difícil discernir, en estos casos, entre lo que puede calificarse como una opción legítima y lo que constituye una actividad ilícita de elusión fiscal el ordenamiento ha de prever, al respecto, procedimientos que —con todas las garantías— permitan confrontar los razonamientos de unos y otros, fundados en Derecho, en aras de que prevalezca la calificación que en cada caso se considere más justa.

6. CUMPLIMIENTO EFECTIVO

En la realización efectiva del Derecho bien está que sea posible acreditar los hechos que en cada caso sean relevantes, de acuerdo con

---

deberes propios de los empleados de la Administración tributaria constituyen el natural reverso de los derechos de los contribuyentes en el desarrollo de las relaciones tributarias. Trabajosamente se va abriendo paso en el sistema tributario español una adecuada configuración primero de los deberes de la Administración —a la devolución, al reembolso, etcétera— que son los de quienes tienen la responsabilidad de ejercer las funciones que a la misma se encomiendan. Primero se formularon en la Ley n.º 1/1998 los derechos del contribuyente y más recientemente se han formalizado sistemáticamente en la Ley n.º 58/2003, General Tributaria, los correlativos deberes de la Administración. En la Ley reguladora del Estatuto básico de la función pública, n.º 7/2007, se ha incluido un código de conducta del empleado público —aplicable a quien trabaja para la Administración tributaria— que supone un buen punto de referencia para perfilar el comportamiento que el legislador espera de quien tiene encomendada la administración de los tributos en el desarrollo de las relaciones en que deviene su aplicación. [*cfr.* al respecto ROZAS VALDÉS, J.A., M. CASANELLAS CHUECOS y P. GARCÍA MEXÍA. *Códigos de conducta en el orden tributario.* Documentos de trabajo, IEF, n.º 7, 2006, *passim*].

normas y principios ciertos; no es menos importante que la búsqueda de la normativa aplicable a los mismos no sea una actividad hercúlea; llegados a tal punto, el ciudadano ha de poder afrontar la calificación e interpretación de su caso con garantías de prever la solución que del supuesto habrá de resultar más ajustada a Derecho. Todo el proceso será, sin embargo, baldío si, finalmente, el ordenamiento es incapaz de asegurarle que esa solución será la que haya de prevalecer.

En el ámbito tributario, por ejemplo, el sistema puede garantizar el correcto conocimiento por la Administración de todos los hechos que al respecto sean relevantes y la posibilidad del ciudadano de acreditar —en un procedimiento equilibrado— los que a su derecho convengan; pueden estar bien delimitadas y preservadas las actividades de localización, calificación e interpretación de la normativa, hasta llegarse a precisar —conforme a las prescripciones legales— el contenido del tributo que en cada caso resulte debido; como el sistema no asegure el cumplimiento razonable de las mismas todo lo anterior es, sencillamente, banal.

Un sistema de normas y principios es aceptablemente seguro en su formulación y funcionamiento cuando el cumplimiento efectivo de los derechos y obligaciones que del mismo se derivan está garantizado, por ejemplo:

a) Mediante procedimientos administrativos y judiciales de carácter declarativo en cuyo desarrollo —con las debidas garantías de defensa— se fije y notifique a cada ciudadano el contenido de sus deberes para con el común.

b) Dotando a la Administración de los procedimientos ejecutivos necesarios a través de los cuales —nuevamente preservándose en su tramitación los derechos de sus destinatarios— las decisiones de los órganos administrativos y judiciales se hagan cumplir de forma efectiva.

c) Siendo un lugar común el afirmar que una justicia tardía no es tal justicia, no deja de ser una realidad que el derecho del ciudadano a un proceso justo sin dilaciones indebidas —lo que en terminología anglosajona se denomina, en expresión de honda resonancia y proyección, *due process*— no deja de ser un *desideratum*: no son infrecuentes los procedimientos administrativos no sujetos en su tramitación a plazos de caducidad y constituyen el día a día del

Derecho Tributario español la proliferación de auténticos calvarios procesales de instancias inacabables y sucesivas que se prolongan durante más de una década.

d) No cabe duda que para hacer cumplir el Derecho la Administración ha de venir dotada de potestades y facultades —investigación, medidas cautelares, interdictos, incautación, expropiación, etcétera— que le permitan llevar a cabo sus funciones, pero, claro está, no de cualquier forma, en todo tiempo y lugar, sino respetando el estatuto fundamental del ciudadano, sus derechos y libertades.

7. EL SEGURO PROCEDER

Es tópica en la literatura financiera al uso la discusión sobre lo que se denomina «esquemas dogmáticos» de explicación del tributo. Se proponen al respecto dos modelos, aparentemente contradictorios: la llamada «visión estática» haría hincapié en concebir el tributo como un conjunto de vínculos legales de naturaleza obligacional mediante los que los ciudadanos realizan su justa contribución al sostenimiento de los gastos públicos; el calificado como «esquema dinámico» pondría el acento en estudiar el tributo como la conjunción de procedimientos administrativos a través de los cuales el ciudadano aporta y la Administración exige dichas contribuciones. Si para unos el punto de partida sería lo sustantivo —las prestaciones debidas— para los otros la clave descansaría sobre lo formal, el modo de hacerlas efectivas —los procedimientos.

En realidad, ambas concepciones son inescindibles. El tributo —al decir de Vicente-Arche— es un instituto jurídico que tan sólo se puede explicar en la comprensión compleja de su integridad: como obligación llamada a cumplirse con arreglo a unas determinadas formas. La prestación debida no es nada si no se hace efectiva y todo proceder descansa sobre la base de una legítima pretensión.

Pues bien, en todo lo expuesto se adivina esta necesaria conjunción de lo sustantivo y de lo formal como requisitos imprescindibles de fiabilidad, de seguridad, de justicia del Ordenamiento. Un Derecho llamado a transmitir a las relaciones entre quienes están llamados a ser sus destinatarios unos niveles aceptables de seguridad y certeza en su desarrollo debe estar atento, en igual medida, a procurar una correcta definición de lo sustantivo, del estatuto jurídico —derechos y obligaciones— de cada ciudadano, como a prever los cauces, el proceder,

por el que su efectiva realización —su aplicación— esté debidamente garantizada. El proceder se fundamenta en el Derecho, pero éste no es real sin que se afiance su efectividad.

Suelo decir a los alumnos —con lo que se les hace evidente esta imprescindible tensión— que no tendrían derecho a que la calificación de sus conocimientos fuera objeto de revisión por el profesor, si así no estuviera previsto en la normativa académica; al mismo tiempo, puede afirmarse que tal derecho no tiene contenido efectivo si su ejercicio —solicitud, plazo, condiciones, lugar, resolución— no está regulado con las debidas garantías. Es verdad que, preservado todo lo anterior —la correcta aplicación del procedimiento de revisión— el resultado puede ser injusto si el sistema de evaluación está construido sobre bases contrarias a Derecho. Del mismo modo que una puntual y equilibrada aplicación de un sistema en el que la ordenación material de los tributos no respondiese a las exigencias de los principios materiales de justicia tributaria —el de capacidad económica de forma destacada— sería un ordenamiento tributario fallido. Pero también es cierto que, para aspirar a obtener un resultado razonablemente justo en materia tributaria, la senda para lograrlo pasa, de forma necesaria, por una aplicación del mismo acorde con las premisas aquí apuntadas.

Reflexiones sobre diversos temas pendientes de Derecho Presupuestario en España

Saturnina Moreno González[*]

SUMARIO: *1. Introducción.– 2. Aplicación efectiva del principio de justicia material del gasto público.– 3. Consecuencias derivadas del reconocimiento del principio de estabilidad presupuestaria.– 4. La Ley de Presupuestos como fuente del Derecho Tributario.– 5. La Ley de Presupuestos y el principio de reserva de ley en materia de deuda pública.*

1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo científico del Derecho Financiero en España ha sido desigual, habiéndose mostrado tradicionalmente un escaso interés doctrinal por la vertiente jurídica del gasto público. Una de las razones de ese descuido «es la difundida creencia de que el gasto público responde en sus últimas motivaciones a decisiones de orden puramente político».[1] Esa histórica desatención hacia el Derecho presupuestario, sin duda, condiciona y limita la forma de abordar los muchos frentes que, en la actualidad, tiene abiertos esta rama de nuestra disciplina jurídica.

---

* Profesora Contratada, Doctora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha. Centro Internacional de Estudios Fiscales.

1 RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976, p. 100.

Pese a los inconvenientes anteriores, la profundización científica en la vertiente jurídica del gasto público es hoy más necesaria que nunca, pues asistimos a un resurgimiento del interés y preocupación por el gasto público motivado, entre otras razones, por las obligaciones asumidas por el Estado en el ámbito comunitario.

Entre los muchos temas pendientes de Derecho presupuestario, en este trabajo nos centraremos únicamente en algunos de ellos. En primer lugar, nos aproximaremos al significado y operatividad del principio de justicia en el gasto público, enunciado en el artículo 31.2 de nuestra Constitución. En segundo término, haremos referencia a algunos problemas derivados del reconocimiento del principio de estabilidad presupuestaria (tales como su relación con el principio de justicia en el gasto público, su cumplimiento por los diferentes niveles territoriales de Hacienda, o los cambios que la recepción de dicho principio ha supuesto en el procedimiento de elaboración de la Ley de Presupuestos Generales del Estado). Finalmente aludiremos a algunas cuestiones controvertidas relacionadas con la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

2. APLICACIÓN EFECTIVA DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA MATERIAL DEL GASTO PÚBLICO

El artículo 31.2 de la Constitución española de 1978 establece: «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía». Este precepto incorpora el denominado principio de justicia material del gasto público, así como los principios de eficacia y economía. En esta sede nos ocuparemos sólo del primero de ellos.

La fórmula del artículo 31.2 CE constituye probablemente la mayor innovación u originalidad de nuestro Texto Constitucional en materia financiera. La constitucionalización del llamado principio de justicia material del gasto público había sido reclamada con insistencia, desde mucho antes de la promulgación de la Carta Magna, por autores como Sainz de Bujanda,[2]

---

[2] En su prólogo a la obra de BAYON MARINÉ, I. *Aprobación y control de los gastos públicos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972, p. 21, el Profesor Sainz de Bujanda afirmó que «la justicia tributaria sólo puede captarse dentro del marco más amplio de una Hacienda justa». *Vid.*, asimismo, «Organización política y Derecho Financiero (Origen y Evolución del principio de legalidad)». En *Hacienda y Derecho (I)*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, pp. 448 y 449.

Cortés Domínguez[3] y Rodríguez Bereijo.[4] Este último autor, en un trabajo sobre el Anteproyecto de Constitución, proponía introducir límites jurídicos a las decisiones de los poderes públicos en lo que se refiere a la asignación de los recursos públicos.[5] Dicho trabajo sirvió de inspiración a la enmienda número 674 de la Agrupación Independiente del Senado, defendida por el Profesor Fuentes Quintana durante la tramitación del Proyecto de Constitución en el Senado,[6] y finalmente convertida en el segundo párrafo del artículo 31 de la Carta Magna.

---

3 En la primera edición de *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Tecnos, 1968, pp. 49-50, afirmaba: «La entrada del Estado en la vida económica como principal protagonista, significa para el jurista una atención no sólo a la justicia de los tributos, sino también a la justicia del gasto. En efecto, aun realizada la justicia tributaria en el momento de la obtención de ingresos, fácilmente el gasto puede desequilibrar la balanza tan cuidadosamente nivelada [...] En verdad, la justicia tributaria no tiene ningún sentido si no está asegurada la justicia financiera». Este mismo autor, en su trabajo «Los principios generales tributarios», *XVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1968, p. 104, advertía: «no he leído en ningún sitio cuándo el gasto es justo y cuándo es injusto, y éste es el problema capital que tiene hoy el Derecho Financiero, habrá más o menos unos estudios formales sobre el control del gasto, sobre la relación jurídica del gasto público, pero ese Derecho carecerá de su base fundamental».

4 *Vid. Introducción al Estudio del Derecho Financiero. Op. cit.*, pp. 99-111.

5 Rodríguez Bereijo, A. «Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución». En *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1978, pp. 347 y ss.: «El Proyecto de Constitución presenta una laguna que debería ser colmada mediante la formulación explícita del derecho de todos los españoles a una justa y equitativa asignación de los recursos públicos (justa y equitativa distribución de la renta nacional y de los gastos públicos) a través de la cual —al amparo de un eficaz recurso de constitucionalidad de las leyes ante el Tribunal Constitucional— sea posible controlar jurídicamente el destino del gasto público aprobado en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Solamente así podrá garantizarse efectivamente a los ciudadanos unas determinadas preferencias o prioridades en la producción de bienes y servicios públicos necesarios para su existencia y realización como persona (educación, sanidad, vivienda, seguridad social, transporte...) por encima de los intereses particulares de grupo o de clase que, en un momento dado, pueden dominar en el Gobierno o en el Parlamento [...]».

6 Fuentes Quintana, F. defendía la incorporación en la Constitución del principio de justicia del gasto público en los siguientes términos: «La Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto. Ingreso y gasto público debería estar regido por el mismo principio y de aquí que la enmienda propuesta afirme que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos». (*Diario de Sesiones del Senado*, n.º 45, 29 de agosto de 1978).

La doctrina, de forma unánime, acogió favorablemente la introducción en la Carta Magna del principio de justicia del gasto público. Sin embargo, esa satisfacción inicial no ocultó las importantes dificultades presentadas tanto en la determinación del significado y contenido de este principio constitucional, como en la articulación de mecanismos técnico-jurídicos de actuación que aseguren su efectividad.

Por lo que se refiere al significado y contenido del principio de asignación equitativa de recursos públicos, la dificultad deriva de la inexistencia en el artículo 31.2 CE de parámetro alguno conforme al que pueda juzgarse cuándo un gasto puede (o no) considerarse justo.[7] Por ello, un sector de la doctrina financiera ha encaminado sus esfuerzos, tras la aprobación de la Constitución, a determinar el contenido material de este principio.[8] A partir de las aportaciones realizadas por diversos autores (y de una escasa doctrina constitucional) puede concretarse dicho contenido de la siguiente forma:

En primer lugar, desde una óptica negativa, «el principio implica una proscripción del gasto injusto, expresión dentro de la que se comprende el gasto arbitrario, el que contradice las aspiraciones sociales y

---

7 En este sentido, MARTÍN DELGADO, J.M. «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978». *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, pp. 71 y 72, considera que en el artículo 31.2 de la Constitución «no se ofrecen criterios suficientes fuera de los casos espectaculares o de laboratorio para un verdadero control del mismo por los Tribunales Constitucionales». De la misma opinión SIMÓN ACOSTA, E. *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*. Bolonia: Studia Albornotiana, 1985, p. 195.

8 *Vid.*, entre otras, las interpretaciones efectuadas por CAZORLA PRIETO, L.M. «Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico». En *La Constitución Española y las Fuentes del Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, vol. I; GARCÍA GARCÍA, J.L. «La constitucionalización de los principios presupuestarios». *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 2, 1984; PÉREZ ROYO, F. «La financiación de los servicios públicos». En *Gobierno y Administración en la Constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1988, vol. I; HERRERO SUAZO, S. «El gasto público en la Constitución y en los ordenamientos jurídicos de las diversas Administraciones». En *Gobierno y Administración en la Constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1988, vol. I; ZORNOZA PÉREZ, J. J. «El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales». *Hacienda Pública Española*, n.º 113, 1988; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. *El derecho de los gastos públicos*. Madrid: IEF, 1991; GARCÍA AÑOVEROS, J. «El presupuesto y el gasto público en la Constitución española». En *El sistema económico en la Constitución española*. Madrid: Ministerio de Justicia, 1994; ORÓN MORATAL, G. *La configuración constitucional del gasto público*. Madrid: Tecnos, 1995.

económicas plasmadas en la Constitución, el que favorece las desigualdades entre ciudadanos y territorios».[9]

En segundo término, desde un enfoque positivo, coincidimos con Pérez Royo en considerar que este principio «marca un criterio finalista a la función de gasto de la Hacienda Pública».[10] El sentido de esa finalidad ha de ser, principalmente, la consecución de los objetivos del Estado social y democrático de Derecho (artículo 1.1 CE). En concreto, son fines específicos de la función de gastos derivados del artículo 31.2 CE, «promover que las condiciones para la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas» (artículo 9.2 CE) y la efectiva aplicación de los principios rectores de la política social y económica (artículos 39 a 52).[11] El Tribunal Constitucional, en la Sentencia n.º 86/1985, de 10 de julio de 1985, al contraponer el artículo 31.2 CE con el artículo 27.9 CE (relativo a ayudas a los centros docentes), afirmó: «Como vinculación positiva, también, el legislador habrá de atenerse en este punto a las pautas constitucionales orientadoras del gasto público, porque la acción prestacional de los poderes públicos ha de encaminarse a la procuración de los objetivos de igualdad y efectividad de los derechos que ha consagrado nuestra Constitución (artículos 1.1, 9.2 y 31.2, principalmente)».

Finalmente, el Estado social y democrático de derecho debe prestar y organizar una diversidad de servicios públicos para el cumplimiento

---

9 PASCUAL GARCÍA, J. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. Madrid: BOE, 2006, 4.ª Ed., primera reimpresión, p. 132. Con anterioridad BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y M.T. SOLER ROCH. *Derecho Financiero*. Alicante: Librería Compás, vol. I, 1989, p. 478, enumeraban, entre las exigencias fundamentales derivadas del principio de asignación equitativa de los gastos públicos, las dos siguientes: «[e]l principio de justicia material del gasto público comporta la ausencia de discriminaciones, tanto en sentido absoluto —de unas necesidades respecto de otras— como en sentido relativo, referente a diversas situaciones en relación con una misma necesidad pública»; asimismo, «comporta la interdicción de la arbitrariedad, idea-resumen hacia la que, en definitiva, confluye la gran mayoría de preceptos constitucionales de índole jurídico-pública». GARCÍA AÑOVEROS, J. «El presupuesto y el gasto público en la Constitución española». *Op. cit.*, p. 1655, ha mantenido que este principio debe exigir «la interdicción del gasto inicuo, como la financiación de actividades contrarias a los principios y mandatos constitucionales» y «la interdicción del gasto que promueva la desigualdad».

10 PÉREZ ROYO, F. «La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público». *Op. cit.*, p. 134.

11 *Vid.*, en esta línea, ZORNOZA PÉREZ, J.J. «El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales». *Op. cit.*, pp. 49-54.

de sus fines. Debido a la gran variedad de necesidades públicas y al carácter limitado de los recursos públicos, sería excesivo hacer derivar del artículo 31.2 CE el deber de realizar todo el gasto necesario para la satisfacción total de tales necesidades. Sin embargo, del principio de justicia material del gasto se desprende el deber de los poderes públicos de garantizar un mínimo vital o existencial a los ciudadanos.[12] En palabras de Collado Yurrita, «si el gasto público es el reverso del ingreso público, cuando en el artículo 31.2 se ordena realizar una asignación equitativa de los recursos públicos, ello supone [...] una exigencia lógica que obliga a asignar la riqueza allí donde la riqueza falta; concepción que se incardina en la concepción del Derecho Financiero como un Derecho redistributivo».[13] Este aspecto de la justicia material del gasto coincide con una faceta del principio de capacidad económica y está estrechamente vinculado con el principio de justicia impositiva. En palabras de Pascual García, «[l]a correlación es especialmente apreciable en los gastos sociales que, en cuanto transferencias a favor de determinados ciudadanos, pueden considerarse verdaderos impuestos negativos. La selección de los destinatarios de dichas transferencias debe inspirarse en criterios tales como la igualdad, niveles de necesidad económica [...], es decir, los criterios que determinan la obligación de contribuir pero en sentido inverso. Si «todos» tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, todos también tienen el derecho a beneficiarse de los servicios públicos, pero si aquel deber recae en mayor medida sobre quienes poseen mayor capacidad económica, el derecho a beneficiarse de los servicios afectará en mayor medida a quienes tienen menor capacidad».[14]

---

12 Para Bayona de Perogordo, J.J., y M.T. Soler Roch. *Derecho Financiero. Op. cit.*, vol. I, p. 478, la asignación equitativa de los recursos públicos comporta, como exigencia fundamental, «la de garantizar una satisfacción mínima de las necesidades públicas. Desde el momento en que las diversas necesidades son consideradas como merecedoras de satisfacción mediante el empleo de fondos públicos, esto es, devienen necesidades públicas, deben tener garantizado, en aras de la equidad, un nivel siquiera mínimo de satisfacción». *Vid.*, asimismo, Pascual García, J. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control. Op. cit.*, p. 133.

13 Collado Yurrita, M.A. *Proyecto docente*. Albacete: Universidad de Castilla-La Mancha, 1993, p. 44.

14 Pascual García, J. *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control. Op. cit.*, p. 134.

Centrando ahora nuestra atención en los mecanismos técnico-jurídicos que aseguren el cumplimiento de dicho principio, es necesario destacar, con carácter previo, la ubicación del artículo 31.2 dentro del Texto Constitucional. Dicho precepto se coloca dentro de la Sección Segunda del Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución. Tal ubicación tiene unas importantes consecuencias en orden a la protección efectiva de dicho principio. De acuerdo con el artículo 53 de la CE, la inclusión de una determinada institución dentro de los derechos y libertades del mencionado Capítulo comporta tres importantes consecuencias: un efecto vinculante para todos los poderes públicos; la garantía de la reserva de ley para la regulación de la materia; y la protección jurisdiccional de dicha institución mediante el recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Ahora bien, la concreta aplicación de esa triple garantía —y particularmente la protección jurisdiccional— a las distintas instituciones que aparecen en el Capítulo Segundo es muy diversa, debido a la heterogeneidad de las materias incluidas en dicho Capítulo y a su variada estructura. En este sentido, lo cierto es que, como ha señalado la doctrina, el principio de justicia del artículo 31.2 CE no constituye ningún derecho fundamental para el ciudadano sino, más bien, un mandato al legislador, al que se impone cierta concreción en el contenido de determinadas leyes, así como una guía o elemento eficaz para la interpretación, tanto de la Carta Magna como de la legislación ordinaria.[15]

Por su propia naturaleza, este principio operará sobre todo en el momento de adoptar las decisiones de gasto, esto es, al aprobar las leyes que establecen servicios y prestaciones a favor de los ciudadanos. No obstante, debido a su carácter vinculante para todos los poderes públicos, su aplicación debe llegar hasta el seno de la Administración, tanto en el momento de planificación y programación del gasto como en el de su ejecución.

No pueden desconocerse las dificultades con que tropieza la aplicación del principio de justicia en el gasto dentro del marco del recurso de inconstitucionalidad, por lo que algunos autores consideran que su efectivo control quedará reducido a casos extremos, a la eliminación

---

[15] Pérez Royo, F. «La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público». *Op. cit.*, pp. 137-140.

de normas claramente arbitrarias o irracionales. Sin embargo, Zornoza Pérez, aun reconociendo tales dificultades, entiende que no es imponible «el control de constitucionalidad en base al reiterado principio de justicia en el gasto público, aunque su toma en consideración haya de producirse de forma indirecta. Porque una cosa es la decisión sobre el volumen de recursos que haya de destinarse al cumplimiento de los distintos fines del Estado, que será variable en función de la escasez de sus recursos y de la propia concepción política del Gobierno, aspecto éste sobre el que efectivamente no parece posible el control de constitucionalidad. Y, frente a ello, otra cosa bien distinta son los criterios últimos que deben orientar la acción del Estado, otra cosa son esos fines, que poseen un valor estable a través de la exigencia de justicia en el gasto y su concreción constitucional en los principios rectores, sobre los que no hay la misma capacidad de disposición por parte de los legisladores ordinarios en sus decisiones de gasto».[16]

Llegados a este punto, la pregunta que se plantea es si el principio de justicia material del gasto público ha respondido a las expectativas que en su día despertó tras su expresa incorporación en el Texto Constitucional. A juicio de Soler Roch, el principio ha pasado de ser «la gran esperanza blanca» a convertirse en «la cenicienta del Derecho Constitucional Financiero».[17] Esta opinión se vería avalada por la ausencia tanto en las leyes de estabilidad presupuestaria como en la nueva Ley General Presupuestaria de referencia alguna a dicho principio.[18]

Sin embargo, creemos, junto a un sector de la doctrina financiera, que tal principio «abriga una gran potencialidad en orden al ideal de justicia si se mide en un horizonte temporal adecuado y no por sus

---

16 Zornoza Pérez, J. «El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales». *Op. cit.*, p. 53.

17 Soler Roch, M.T. «Los principios implícitos en el régimen jurídico del gasto público». En *El sistema Económico y la Constitución*, XV Jornadas de Estudios. Dirección General de Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, 1994, p. 1837.

18 Con el término «leyes de estabilidad presupuestaria» nos referimos al Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria aprobado mediante Real Decreto Legislativo n.º 2/2007 de 28 de diciembre de 2007 y a la Ley Orgánica n.º 5/2001 de 13 de diciembre de 2001, Complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (en la redacción dada por la Ley Orgánica n.º 3/2006 de 26 de mayo de 2006). La nueva Ley General Presupuestaria se aprobó mediante la Ley n.º 47/2003 de 26 de noviembre de 2003.

efectos inmediatos».[19] Dicho de otro modo, el simple hecho de su explícita formulación en el Texto Constitucional cumple una importante función de «expresión de los valores sociales en razón de los cuales precisamente se organizan los poderes constitucionales y se da vida a los mandatos inmediatos», por lo que «toda norma o toda decisión que de la voluntad estatal emane, ha de ser entendida como aproximación a estos fines e interpretada en consecuencia».[20]

3. CONSECUENCIAS DERIVADAS DEL RECONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

El ingreso de España en las Comunidades Europeas en 1986 y la posterior evolución de éstas hacia la Unión Europea han tenido importantes consecuencias jurídicas sobre nuestro Derecho interno y, por consiguiente, también sobre el Derecho presupuestario. En este último ámbito, las relaciones entre España y la Comunidad Europea se traducen, de una parte, en una serie de flujos financieros en ambos sentidos que, en buena medida, se articulan a través de los Presupuestos Generales del Estado; y de otra, dichas relaciones tienen una incidencia notable sobre el régimen jurídico de las operaciones financieras del Estado, sobre la adopción de decisiones de gasto o sobre el procedimiento de ejecución del gasto público, particularmente en el pago de las obligaciones nacidas de la celebración de contratos administrativos.[21]

Sin embargo, más allá de un análisis particularizado de las normas presupuestarias afectadas por exigencias comunitarias, el aspecto que ahora nos interesa destacar de la relación entre ambos ordenamientos es la influencia que los objetivos económicos perseguidos por el Derecho comunitario, gracias a la fuerza de que le dotan sus caracteres esenciales de primacía y efecto directo, tiene sobre la actuación de los poderes públicos nacionales y, muy especialmente, sobre la actuación

---

19 PASCUAL GARCÍA, J. *Régimen Jurídico del Gasto Público. Presupuestación, ejecución y control. Op. cit.*, p. 135.

20 PÉREZ ROYO, F. «La financiación de los servicios públicos. Principios constitucionales sobre el gasto público». *Op. cit.*, pp. 140-141. En la misma línea ZORNOZA PÉREZ, J. «El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales». *Op. cit.*, p. 54.

21 *Vid.* ORÓN MORATAL, G. «Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 97, 1998, pp. 86-94.

del Gobierno al que, de acuerdo con la Constitución, corresponde dirigir la política nacional. Así pues, los objetivos de política social y económica perseguidos por el ejecutivo en la elaboración de los Presupuestos quedan condicionados y modulados por los mandatos comunitarios, sobre todo, tras la aprobación del Tratado de Maastricht que, como ha afirmado Pérez de Ayala, «incorpora al Derecho presupuestario español un nuevo principio: el del déficit público no excesivo».[22]

En efecto, el artículo 104 C 1.º del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea,[23] incorporado por el artículo G del Tratado de la Unión, aprobado en Maastricht, el 7 de febrero de 1992, y en vigor desde el 1 de enero de 1993, impuso a los Estados Miembros la obligación de evitar déficit públicos excesivos. Según se desprende de los artículos 1 y 2 del Protocolo Adicional 5.º al Tratado de Maastricht,[24] se incurre en situación de déficit excesivo cuando se produzca alguna de las siguientes situaciones:

- El déficit público previsto o real signifique más de un 3 por 100 del Producto Interior Bruto de la nación a precios de mercado. No se entiende incumplido este criterio si la proporción citada ha descendido de forma sustancial y continuada hasta un nivel aproximado al de referencia, o bien, si éste último se sobrepasa sólo excepcional y temporalmente, manteniéndose cercano al 3 por 100.
- El endeudamiento neto o acumulado a la deuda todavía existente de años anteriores sea superior al 60 por 100 del Producto Interior

---

22 Pérez de Ayala, J.L. «La Unión económica y monetaria y sus repercusiones en el Derecho Financiero español». En Yebra Martul-Ortega, P. (Dir.). *Sistema fiscal español y armonización europea.* Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 198.

23 Actual artículo 104.1 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (TCE), de acuerdo con la última versión consolidada del mismo (Diario Oficial C-321 E/84 de 29 de diciembre de 2006). No obstante, debe tenerse en cuenta que el Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007 y por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad (Diario Oficial C-308 de 17 de diciembre de 2007), introduce cambios en diversos apartados del artículo 104 del Tratado CE. De acuerdo con el artículo 6 del Tratado de Lisboa, sus disposiciones entrarán en vigor el 1 de enero de 2009, siempre que se hayan depositado todos los instrumentos de ratificación o, en su defecto, el primer día del mes siguiente al del depósito del instrumento de ratificación del último Estado signatario que cumpla dicha formalidad.

24 Actual Protocolo n.º 20 anexo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, DOCE C-321 E/293 y ss., 29 de diciembre de 2006.

Bruto anual a precios de mercado. No obstante, no se incumple este criterio cuando la proporción disminuya suficientemente y se aproxime a un ritmo satisfactorio al valor de referencia.

Como ha afirmado el autor anteriormente citado, «El Tratado, cuando formula el principio de déficit público no excesivo, se refiere tanto al presupuestado como al liquidado, [...] ello significa que estamos ante un nuevo principio (el del déficit «no excesivo») que vincula jurídicamente tanto al ‹aprobar› el presupuesto público, como al «gestionarlo» y ‹liquidarlo›».[25]

Aunque con estas limitaciones a la facultad de endeudamiento de los Estados Miembros se pretendía hacer posible el acceso de éstos a la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, en vigor desde 1999, la prohibición de déficit públicos excesivos y la consecución a medio plazo de situaciones presupuestarias saneadas, próximas al equilibrio o con superávit, se ha convertido en objetivo permanente a partir del Pacto de Estabilidad y Crecimiento —acordado en Amsterdam, por Resolución del Consejo Europeo, de 17 de junio de 1997—[26] que habrá de servir, en opinión del Consejo, al objeto de «reforzar las condiciones para conseguir la estabilidad de los precios y un crecimiento fuerte y sostenible que favorezca la creación de empleo» y «permitirá a los Estados miembros hacer frente a fluctuaciones cíclicas normales».

En términos más ambiciosos se formularon las Recomendaciones del Consejo Europeo de Santa María de Feira (Portugal), en junio de 2001, relativas a las orientaciones generales de política económica, en las que se instaba a los Estados miembros a continuar el saneamiento de sus cuentas públicas más allá incluso de los niveles mínimos fijados

---

25 Pérez de Ayala, J.L. «La Unión Económica y Monetaria y sus repercusiones en el Derecho Financiero español». *Op. cit.*, p. 200.

26 El Pacto de Estabilidad y Crecimiento se compone, además de la Resolución del Consejo Europeo citada en el texto, de dos Reglamentos del Consejo; el Reglamento n.º 1466/97, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas, y el Reglamento n.º 1467/97 de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo (publicados en el Diario Oficial n.º L-209 de 2 de agosto de 1997). Ambas normas han sido modificadas, respectivamente, por los Reglamentos n.ºs 1055/2005 y 1056/2005 de 27 de junio de 2005 (Diario Oficial L-174 de 7 de julio de 2005).

para dar cumplimiento a los requisitos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997.

Tras la entrada en vigor de la tercera y definitiva fase de la Unión Económica y Monetaria, el legislador español aprobó la Ley n.º 18/2001 de 12 de diciembre de 2001, General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP),[27] así como la Ley Orgánica n.º 5/2001, Complementaria de la anterior. Con estas normas se pretende, tal y como se desprende de sus respectivos preámbulos, garantizar la sostenibilidad presupuestaria a medio plazo de la totalidad del sector público en orden a la consecución de la estabilidad y crecimiento económicos, en el marco de la Unión Europea. Sin embargo, más allá del estricto cumplimiento de las obligaciones comunitarias derivadas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, se advertía un objetivo más ambicioso no deducible de aquéllas.[28] Nos estamos refiriendo al principio de estabilidad presupuestaria, previsto en el artículo 3 de la Ley n.º 18/2001, aplicable a la totalidad del sector público y cuya observancia se exige no sólo en la elaboración, sino también en la aprobación y ejecución de los Presupuestos.

El cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, tal y como estaba formulado originariamente, excedía de los compromisos asumidos por España ante la Unión Europea en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento. La LGEP exigía una situación de equilibrio o superávit, mientras que el Pacto demanda una situación próxima al equilibrio o en superávit.

Con la aprobación de las leyes de estabilidad presupuestaria se abrieron varios interrogantes jurídicos: uno de los más interesantes consistía en esclarecer si por medio de estas leyes se estaba produciendo una ingerencia ilegítima del Estado en la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y, en menor grado, de las Corporaciones

---

27 La Ley n.º 18/2001 de 12 de diciembre de 2001, fue modificada por la Ley 15/2006 de 26 de mayo de 2006. La disposición final primera de esta última autorizaba al Gobierno para que, en el plazo de un año desde la entrada en vigor de la Ley, refundiera en un solo texto ambas leyes, regularizando, aclarando y armonizando sus preceptos. En virtud de este mandato se ha publicado recientemente el Real Decreto Legislativo n.º 2/2007 de 28 de diciembre de 2007, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (en adelante, TRLGEP) y se derogan las Leyes n.ºs 18/2001 y 15/2006.

28 Pagès y Galtés, J. «Cuestiones sobre la constitucionalidad de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria». *Tributos Locales*, n.º 18, mayo 2002, p. 18.

Locales.[29] A grandes rasgos, en las leyes del 2001 el principio de estabilidad presupuestaria implicaba la prohibición prácticamente total del déficit[30] y se atribuían amplias potestades al Gobierno para fijar y controlar ese objetivo presupuestario,[31] lo que ocasionó que diversas Comunidades Autónomas interpusieran recurso de inconstitucionalidad contra aquellas leyes. Tras las modificaciones efectuadas por la Ley n.º 15/2006 y la Ley Orgánica n.º 3/2006, ambas de 26 de mayo de 2006, el principio de estabilidad presupuestaria se entiende de forma más flexible, admitiendo el déficit si se reequilibra en cierto marco temporal o como consecuencia de determinadas inversiones, y otorgando un mayor protagonismo e intervención a las Haciendas territoriales a la hora de fijar los objetivos presupuestarios por el Gobierno.

---

29 El marco de la estabilidad presupuestaria regulado en la LGEP tiene carácter de legislación básica, según expresa la disposición final segunda de la misma, aplicándose a todas las Administraciones Públicas, también a las Comunidades Autónomas. Los títulos competenciales en que el legislador estatal fundamenta su actuación son «las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica» (artículo 149.1.13.ª CE), de «la Hacienda general y Deuda del Estado» (artículo 149.1.14.ª CE), las bases y ordenación del «sistema monetario» (artículo 149.1.11.ª CE), así como «las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas» (artículo 149.1.18.ª CE). No obstante, el respeto al principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, que el artículo 156 de la Constitución española garantiza, ha movido al legislador estatal a establecer mediante Ley Orgánica los mecanismos de cooperación y coordinación efectiva entre Estado y Comunidades Autónomas, al servicio del objetivo de estabilidad. Esta última norma es la Ley Orgánica n.º 5/2001 de 13 de diciembre de 2001, Complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. *Vid.*, igualmente, el segundo apartado de la Exposición de Motivos del TRLGEP.

30 Las leyes de estabilidad presupuestaria, en su redacción original, permitían situaciones excepcionales de déficit presupuestario inicial o sobrevenido que pudieran afectar a las Comunidades Autónomas, pero obligaban a justificar dichas situaciones, mediante la exposición de las causas que las ocasionaban y los ingresos y gastos que las producen. Asimismo, obligaban a formular un plan económico-financiero de saneamiento a medio plazo para su corrección. Por tanto, aunque tales leyes no prohibían absolutamente el déficit presupuestario en las Comunidades Autónomas, sí lo consideraban algo excepcional que debía corregirse.

31 Sobre las restricciones a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas ocasionadas por las leyes de estabilidad presupuestaria *vid.*, por ejemplo, AGUIAR DE LUQUE, L. y G. ROSADO IGLESIAS. «La estabilidad presupuestaria y su eventual proyección en el Estado de las Autonomías». *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 12, enero-abril 2001; GARCÍA NOVOA, C. «Fundamento de la ley de estabilidad presupuestaria». *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 27, 2001, p. 165; SOLER ROCH, M.T. «Estabilidad presupuestaria y haciendas locales». *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, n.º 2, II/2001; ALONSO MURILLO, F. «Estabilidad presupuestaria en las Comunidades Autónomas: coordinación versus autonomía». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 269, 2003, pp. 510-512.

En consecuencia, desde el 1 de enero de 2007, tras las modificaciones de 2006, existe una correspondencia más exacta entre el principio de estabilidad presupuestaria y el contexto económico o, en otros términos, un entendimiento de aquel principio más ajustado al principio comunitario de déficit público no excesivo.[32] Así, de acuerdo con el artículo 7 del Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (TRLGEP), el Gobierno, previo informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera y de la Comisión Nacional de Administración Local, fijará las tasas de variación del Producto Interior Bruto para los tres ejercicios siguientes, determinando un umbral por debajo del cual podrán presentarse presupuestos con déficit si el crecimiento previsto es inferior, pero deberán ser equilibrados si el crecimiento está entre las tasas de variación, y presentar superávit si el crecimiento es superior al umbral máximo.

Asimismo, el artículo 7.5 TRLGEP permite que haya déficit, dentro de determinados límites, cuando éste se destine a financiar incrementos de inversión en programas destinados a atender actuaciones productivas, incluidas las destinadas a investigación, desarrollo e innovación.

Por otra parte, con la reforma de nuestra legislación sobre estabilidad presupuestaria efectuada en 2006 se ha introducido «un nuevo mecanismo para la determinación del objetivo de estabilidad presupuestaria de las Administraciones Públicas territoriales y sus respectivos sectores públicos, apoyado en el diálogo y la negociación».[33] En esencia, se establece un sistema bilateral de negociación entre el Ministerio de Economía y Hacienda y los representantes de cada Comunidad para concretar el objetivo de estabilidad presupuestaria correspondiente a aquélla. En la determinación de dicho objetivo podrán tenerse en cuenta, entre otros factores, la situación económica, el nivel de competencias asumido, el nivel de endeudamiento, y el déficit en infraestructuras o equipamientos necesarios (actual artículo 5 LO n.º 5/2001). Además, se permite a las Comunidades Autónomas que adopten las medidas legislativas y administrativas que consideren convenientes para la

---

32 *Vid.* Martín Queralt, J., C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2007, 18.ª Ed., p. 800.

33 *Vid.* Preámbulo de la Ley n.º 15/2006 y de la Ley Orgánica n.º 3/2006, ambas de 26 de mayo de 2006.

aplicación efectiva del principio de estabilidad presupuestaria (actual artículo 3.2 Ley n.º 5/2001). También se produce un reforzamiento del papel coordinador del Consejo de Política Fiscal y Financiera, así como de la Comisión Nacional de Administración Local.

Una segunda cuestión relativa al principio de estabilidad presupuestaria que merece ser abordada, siquiera brevemente, es la relación existente entre aquél y el principio de justicia material del gasto público. Siguiendo a Martínez Giner, la cuestión a debate podría resumirse con las siguientes preguntas: «¿Puede desatenderse una necesidad pública cuando su satisfacción rebase las limitaciones de gasto? ¿Dónde queda la justicia o equidad en el gasto público?».

Pues bien, en principio ambos objetivos no tienen porqué enfrentarse. La asignación equitativa de los recursos públicos no es incompatible con la contención del gasto. Sólo una interpretación al límite de cualquiera de tales principios podría tener consecuencias indeseables. «Si los poderes públicos se consideraran legitimados para realizar cualquier gasto por el simple hecho de ser justo, sin consideración a que los recursos, se quiera o no se quiera, son limitados, es claro que causarían daños a la economía y, en último extremo, a los ciudadanos, superiores a las necesidades que se pretenden subvenir. Pero también la situación contraria sería rechazable. Negarse a subvenir unas necesidades que pueden ser apremiantes [...] en aras de la ortodoxia financiera sería aún más rechazable».[34] Por ello, coincidimos con quienes señalan la necesidad de coordinar ambos principios, de modo que se lleve a cabo una asignación equitativa del gasto público, dentro de los recursos disponibles, sin comprometer las exigencias de la economía. «Únicamente cuando la limitación del gasto público fuera tan relevante que afectara a niveles considerables de gasto podría plantearse su inconstitucionalidad por atentar contra el principio de justicia en el gasto y contra el Estado Social configurado por la Constitución».[35]

---

[34] Pascual García, J. *Régimen Jurídico del Gasto Público: presupuestación, ejecución y control. Op. cit.*, p. 136.

[35] Martínez Giner, L.A. «El principio de justicia en materia de gasto público y la estabilidad presupuestaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 115, 2002, p. 490. En la misma línea Pascual García, J. *Régimen Jurídico del Gasto Público: presupuestación, ejecución y control. Op. cit.*, p. 136.

Un último aspecto del principio de estabilidad presupuestaria que creemos conveniente destacar es la incidencia de tal principio —y del principio de plurianualidad al servicio de aquél— sobre el procedimiento de elaboración del proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado. Como ha señalado Sánchez Revenga, la nueva Ley General Presupuestaria emplea la programación presupuestaria como marco de referencia de todo el proceso de asignación de recursos, estableciendo un marco plurianual orientado a la estabilidad.[36]

En efecto, el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria exige la determinación de los procedimientos necesarios para su aplicación efectiva; tales procedimientos han de unirse, pues, al proceso tradicional de elaboración y aprobación de los Presupuestos, requiriendo nuevas actuaciones del Parlamento, del Gobierno y de las Administraciones públicas. En este sentido, las innovaciones legales más importantes afectan a la fase previa a la de elaboración de los presupuestos propiamente dichos y son las siguientes: establecimiento del objetivo de estabilidad; fijación del límite máximo de gasto anual no financiero; y elaboración de los escenarios presupuestarios plurianuales.

De forma previa a la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, «el Ministerio de Economía y Hacienda confeccionará unos escenarios de previsión plurianual referidos a ingresos y gastos», en los que se «detallarán para cada año los importes de los compromisos de gasto contenidos en cada política presupuestaria» (artículo 11 TRLGEP).[37] La elaboración de estadios plurianuales de gasto no constituye una auténtica novedad, porque, como nos recuerda Godé Sánchez, «aunque la formulación de escenarios económicos tiene antecedentes muy anteriores, es en la década de los ochenta

---

[36] Sánchez Revenga, J. «El Presupuesto en la nueva Ley General Presupuestaria». *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 35, 2004, p. 222.

[37] *El artículo 26.2 de la Ley General Presupuestaria de 2003 establece: «Las disposiciones legales y reglamentarias, en fase de elaboración y aprobación, los actos administrativos, los contratos y los convenios de colaboración y cualquier otra actuación de los sujetos que componen el sector público estatal que afecte a los gastos públicos, deben valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse de forma estricta a las disponibilidades presupuestarias y a los límites de los escenarios presupuestarios plurianuales». Asimismo, el Capítulo II («Programación presupuestaria y objetivo de estabilidad») del Título II («De los Presupuestos Generales del Estado») de la Ley General Presupuestaria regula, en términos concordantes con el TRLGEP, los escenarios presupuestarios plurianuales (artículo 28), y los programas plurianuales ministeriales (artículo 29).*

cuando se comienza a plantear sistemáticamente la elaboración de escenarios distinguiendo los cuadros macroeconómicos de los presupuestarios, ambos en un horizonte de cuatro años y de carácter deslizante». La Ley n.º 18/2001, por consiguiente, se limitó a formalizar una práctica ya existente, si bien, dicho reconocimiento explícito puede fortalecer el papel de tales escenarios como instrumento de programación plurianual.[38]

Así pues, los Presupuestos Generales del Estado habrán de enmarcarse en el escenario presupuestario plurianual confeccionado por el Ministerio de Economía y Hacienda (artículo 28.1 LGP), ajustándose al objetivo de estabilidad presupuestaria fijado por el Gobierno (artículos 8 TRLGEP y 28.2 LGP).

En relación con el objetivo de estabilidad presupuestaria, el Gobierno debe presentar ante las Cortes, dentro del primer semestre de cada año, el objetivo de estabilidad presupuestaria para el conjunto del sector público referido a los tres ejercicios siguientes, y posterior determinación del límite máximo anual de gasto no financiero del Presupuesto del Estado. Las Cámaras lo deben debatir, aprobar o, en su caso, rechazar en Pleno. Si, una vez aprobado el objetivo de estabilidad por el Congreso, el mismo fuera rechazado por el Senado, el objetivo se someterá a nueva votación del Congreso, aprobándose si éste lo ratifica por mayoría simple. Recibido el visto bueno de las Cortes, «la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado habrá de acomodarse a ese objetivo. Si es rechazado, el Gobierno, en el plazo máximo de un mes, remitirá un nuevo acuerdo que se someterá al mismo procedimiento» (artículo 8.4 TRLGEP). Se incorpora, así, un concreto instrumento de programación plurianual de la política económica, a semejanza de otros ordenamientos de Derecho comparado, como el Documento de Programación Económica y Financiera italiano, o el Programa Plurianual de Finanzas Públicas francés.

---

38 *Vid.* GODÉ SÁNCHEZ, J.A. «El Presupuesto actual. Análisis crítico», ponencia presentada en el Seminario del IEF sobre *La reforma de la Ley General Presupuestaria,* celebrado en Sevilla, del 30 de noviembre al 3 de diciembre de 1998. En: www.carm.es/chac/interleg/sevilla doc, p. 17; *vid.* asimismo, MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Temas de Derecho Presupuestario. Hacienda Pública, Estabilidad y Presupuestos.* Madrid: Colex, 2002, pp. 112-116.

Este artículo deja algunas cuestiones importantes sin respuesta: la primera de ellas es determinar la naturaleza jurídica del debate y consiguiente decisión de las Cámaras; la segunda, conocer la incidencia de este nuevo procedimiento sobre el de aprobación de los Presupuestos; la tercera, qué respuesta cabría ofrecer en caso de que «la propuesta del Gobierno fuese rechazada por las Cámaras en más de una ocasión».

Comenzando por la naturaleza jurídica de la decisión adoptada, de los términos empleados por el artículo 8 no parece que pueda atribuirse a ésta la forma de ley. El artículo evita calificar el objetivo propuesto por el Gobierno como «proyecto de ley», o la decisión adoptada por las Cortes como «ley». Esta opinión es respaldada por los debates relativos al objetivo de estabilidad presupuestaria celebrados hasta la fecha, en los que la propuesta del Gobierno posteriormente ratificada por ambas Cámaras es designada como «acuerdo del Gobierno».[39]

En cuanto a la incidencia que la fijación de dicho objetivo pueda tener sobre la posterior elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, la frecuente identificación entre legislador y mayoría parlamentaria que apoya al Gobierno nos lleva a pensar que un mínimo de coherencia política supondrá la adecuación de los Presupuestos a los objetivos presupuestarios aprobados anteriormente. Sin embargo, la naturaleza ordinaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, así como el carácter político del debate referido impide vincular jurídicamente al legislador futuro que, siempre que razones de naturaleza económica lo aconsejen, está facultado para rectificar las cifras establecidas en virtud del artículo 8 TRLGEP (por ejemplo, por medio de la propia Ley de Presupuestos), e incluso para modificar o suprimir la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. De producirse este último

---

[39] *Vid.*, por ejemplo, Acuerdo del Gobierno por el que, en cumplimiento del artículo 8 de la Ley n.º 18/2001 de 12 de diciembre de 2001, General de Estabilidad Presupuestaria, en la redacción dada por el apartado seis de la Ley n.º 15/2006 de 26 de mayo de 2006, de reforma de la Ley n.º 18/2001 de 12 de diciembre de 2001, General de Estabilidad Presupuestaria, se fija el objetivo de estabilidad presupuestaria del conjunto del sector público y de cada uno de los grupos de agentes que lo integran, para el período 2008-2010 y el límite de gasto no financiero del presupuesto del Estado para 2008, al que se acompaña «Informe sobre la posición cíclica de la economía española». *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, Pleno y Diputación Permanente, n.º 262 de 1[illegible] de junio de 2007, pp. 13056 y ss.; y *Diario de Sesiones del Senado*, n.º 126 de 19 de junio de 2007, pp. 7743 y ss.

supuesto, es evidente que, pese a ello, el legislador sigue vinculado a las restricciones presupuestarias dispuestas por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.[40]

Ante un posible rechazo parlamentario del objetivo de estabilidad propuesto por el Gobierno, el TRLGEP establece el deber de presentar un nuevo objetivo en el plazo máximo de un mes. En cambio, no ofrece respuesta alguna a sucesivas negativas por parte de las Cámaras. De encontrarnos ante esta situación, carecería de sentido reiterar el debate hasta su aprobación. El rechazo continuado de estas cifras supondría, en términos políticos, la expresión de la desconfianza del Parlamento a la propuesta económica del Gobierno. Desde una perspectiva estrictamente jurídica, lo más razonable es entender que el Gobierno debería iniciar el procedimiento de elaboración y presentación de los Presupuestos Generales del Estado, dando cumplimiento al deber constitucional impuesto por el artículo 134 CE en sus apartados primero y tercero,[41] si bien, no puede descartarse que la demora sufrida por todas las Administraciones públicas en la presentación de sus respectivos presupuestos, como consecuencia de tal rechazo, desembocase en una situación de prórroga presupuestaria.[42]

Frente al ámbito de aplicación del objetivo de estabilidad presupuestaria, que afecta a todos los niveles del sector público español, el límite máximo anual de gasto no financiero sólo afecta al Presupuesto del Estado. Su fijación se efectúa en el mismo acuerdo por el que se

---

40 *Vid.* Jiménez Díaz, A. «La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los Presupuestos», *Documentos* (DOC. 7/02) del IEF, Madrid, 2002, pp. 7-8. En parecidos términos, Pascual García, J. *Régimen Jurídico del Gasto Público: presupuestación, ejecución y control. Op. cit.*, p. 174, considera «que una decisión compartida del Gobierno, que tiene la iniciativa legislativa en relación con el Proyecto de Ley de PGE, y de las Cortes Generales, que lo aprueban, mediante la cual obviaran el objetivo no sería antijurídica, siempre que, al menos, se respetaran los límites del déficit establecidos en el Tratado de la Unión Europea». En la misma línea Garcés Sanagustín, M. «Los Presupuestos Generales del Estado ante la Ley General de Estabilidad Presupuestaria». En *La Estabilidad Presupuestaria en el Derecho Español*, IEF, 2004, p. 92.

41 Ésta es también la postra mantenida por Jiménez Díaz, A., ult. *Op. cit.*, p. 16.

42 Navarro Merino, A. «Los principios presupuestarios a la luz de la estabilidad presupuestaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 119, 2003, p. 484.
El artículo 134.4 de la Constitución española dispone: «Si la ley de presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos».

aprueba el objetivo de estabilidad, según prevé el TRLGEP (artículo 12) y la LGP (artículo 36). Nuevamente, surgen dudas sobre las consecuencias jurídicas del incumplimiento de este límite, no resueltas por ninguna de las leyes mencionadas.

Aunque la fijación del límite máximo anual de gasto se refiere al presupuesto inicial, el TRLGEP establece mecanismos para que también la ejecución presupuestaria se atenga a él. Con esta finalidad, el artículo 15 del TRLGEP crea el Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria, por importe del 2 por 100 del gasto fijado anualmente para el Estado, destinado a atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el Presupuesto inicialmente aprobado que puedan presentarse a lo largo del ejercicio. Según se afirma expresamente en el Preámbulo de la Ley dicho Fondo se crea con el objetivo de «evitar la tendencia expansiva del gasto a través de la aprobación de modificaciones de crédito».

Junto a las innovaciones señaladas, cuando excepcionalmente se presenten los Presupuestos de los sujetos incluidos dentro del sector público estatal en posición de déficit (artículo 14 TRLGEP), así como cuando la liquidación presupuestaria arroje como resultado un saldo deficitario (artículo 17 TRLGEP) el Gobierno deberá remitir a las Cortes Generales un plan económico-financiero de corrección del desequilibrio, que contenga la definición de las políticas de ingresos y gastos que sea preciso aplicar para corregir la situación en el plazo máximo de los tres ejercicios presupuestarios siguientes. En ambos casos, el procedimiento a seguir es el establecido en el artículo 8.3 del TRLGEP.

Los planes de corrección, en caso de elaborarse, deberán recoger cuantas medidas sean necesarias para restablecer la situación de estabilidad presupuestaria, debiendo ser analizados y debatidos con suficiente detenimiento. Por este motivo, sería conveniente que no se debatiesen y aprobasen junto con los Presupuestos, sino en un procedimiento diferente.[43]

Éstas y otras novedades recogidas en su día en la Ley n.º 18/2001, de 12 de diciembre de 2001 (actualmente contenidas en el TRLGEP), fueron trasladadas, sin apenas desarrollo, al texto de la Ley n.º 47/2003

---

43 *Vid.*, al respecto, el parecer de JIMÉNEZ DÍAZ, A., últ. *Op. cit.*, pp. 17-18.

de 26 de noviembre de 2003, General Presupuestaria. La LGP no ha procedido a salvar las lagunas de la Ley n.º 18/2001 —a algunas de las cuales acabamos de hacer referencia—, ni ha desarrollado una articulación clara de los diversos trámites. Por ello, sería aconsejable una mejora técnico-jurídica de la LGP en este extremo y también sería conveniente que los cambios que tales novedades introducen en el procedimiento presupuestario encontrasen acogida en una futura modificación de los Reglamentos de las Cámaras, que reestructure el procedimiento presupuestario y elimine las indefiniciones.

4. LA LEY DE PRESUPUESTOS COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO

La única restricción expresa que la Constitución española incorpora a la potencialidad normativa de la Ley de Presupuestos se recoge en el párrafo séptimo del artículo 134 en los siguientes términos: «La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea». El tenor de este enunciado constitucional, sin parangón en el Derecho comparado, ha sido objeto de especial atención tanto por el Tribunal Constitucional como por la doctrina especializada. Las cuestiones sobre las que gira el debate son fundamentalmente dos: de un lado, la existencia de una adecuada justificación jurídica a la restricción de la capacidad normadora de la Ley de Presupuestos en el ámbito tributario; de otro, el significado de algunas de las expresiones contenidas en el citado precepto constitucional.

Respecto al primero de los interrogantes referidos, esto es, el fundamento de dicho límite material, es de utilidad la aproximación a los debates parlamentarios habidos durante el proceso de elaboración de la Constitución. Su lectura muestra la *tensión* existente *entre la necesidad de garantizar la buena ordenación de la Hacienda*, rompiendo con la práctica legislativa, habitual en nuestra historia, de llevar a cabo auténticas reformas tributarias por medio de leyes presupuestarias (como las de 1845, 1900 ó 1957) *y la conveniencia de dotar de cierta flexibilidad al instituto presupuestario*, instrumento importante en la consecución de ciertos objetivos de política económica en el actual Estado social.

La redacción final del precepto es una clara solución de compromiso a las posturas radicalmente divergentes manifestadas durante los debates parlamentarios, aceptable desde un punto de vista político, pero

que ha sido el origen de múltiples problemas interpretativos y aplicativos desde una perspectiva estrictamente jurídica, como tendremos ocasión de comprobar.

La Constitución española de 1978 asume, en nuestra opinión, el distinto significado de las reservas de ley en materia tributaria y presupuestaria, ubicando los preceptos que incorporan una y otra en distintas partes del Texto Constitucional. En efecto, el principio de legalidad tributaria se recoge en la parte dogmática de la Carta Magna, entre los derechos y deberes de los ciudadanos (artículo 31.3 CE), mientras que el principio de legalidad presupuestaria se integra en la parte orgánica, junto a otras normas de organización y reparto de competencias entre los diversos poderes del Estado (artículo 134.1 CE). Esta distinta colocación sistemática presagia un diferente ámbito de actuación material de ambos principios. Debe tenerse en cuenta, a este respecto, que la Constitución española contiene una elevada cantidad de reservas legales que afectan a las materias más diversas, teniendo cada una un régimen jurídico propio, sin perjuicio de la posibilidad de hallar un mínimo común denominador a todas ellas. La existencia de «reservas específicas de Ley» ha sido también expresamente reconocida por el Tribunal Constitucional (fs. 3 de la Sentencia n.º 83/1984 de 24 de julio de 1984), cuya doctrina sobre los distintos grados de intensidad de la reserva en función de la materia sobre la que recae es sobradamente conocida.

Mostrada la multiplicidad de manifestaciones de este principio en la Carta Magna podría aplicarse al mismo idéntica doctrina a la sostenida por el Alto Tribunal en relación con el principio de igualdad, sobre el cual ha declarado que «ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte» (STC n.º 209/1988, fs 6). Este paralelismo, destacado por Casado Ollero[44] conduce al autor a defender la existencia de «una diversidad de funciones del principio de legalidad según el sector del Ordenamiento en que se manifieste (por ejemplo, el penal o el tributario) y, dentro de cada uno de ellos, según la finalidad en cada caso perseguida y según también «el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte».

---

[44] Prólogo a la obra de Alonso González, L.M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 1993, p. 14.

Tomando como referencia todas las consideraciones anteriores, entendemos razonable la defensa del distinto objetivo pretendido con los principios de legalidad tributaria y presupuestaria. Como es sabido, «el principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano. En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes» (STC n.º 185/1995, fs. 3). En cambio, el principio de legalidad presupuestaria padece la preeminencia del Gobierno desde el momento en que tiene atribuida constitucionalmente la función de dirección de la política económica (artículo 97 CE); pese a ello, las Cortes desempeñan un papel de colaboración y coordinación a fin de garantizar, no sólo el adecuado cumplimiento de la función legislativa, sino también una tarea de control del respeto a los principios del artículo 31.2 CE, esto es, la eficiencia y equidad en la programación y ejecución de los gastos públicos.

El distinto fundamento de uno y otro principio encuentra, asimismo, cobertura en la STC n.º 182/1997, cuando, al hilo de la rectificación de su doctrina sobre los límites materiales del Decreto-ley en materia tributaria, manifiesta: «No cualquier Ley (o norma con rango y fuerza de Ley) es apta para regular la materia tributaria, así: los límites a la utilización del Decreto-ley (artículo 86.1 CE); la exclusión de las leyes de iniciativa popular en materia tributaria (artículo 87.3 CE) o la prohibición de crear, o, en su caso, de modificar tributos por medio de la Ley de Presupuestos (artículo 134.7 CE). Normas e institutos todos ellos distintos, pero que vienen a integrar y complementar la reserva de Ley en materia tributaria consagrada en el artículo 31.3 CE y artículo 133.1, 2, y 3 CE, y cuya función es garantizar la unidad financiera y la supremacía de la representación política parlamentaria, asegurando —como se dijo en la STC n.º 19/1987— la unidad del ordenamiento y

la igualdad de los contribuyentes en el ámbito vital que es la esfera de la libertad y propiedad» (fs. 8).

Por lo que se refiere al concreto significado que cabe atribuir a algunas de las expresiones empleadas en el artículo 134.7 CE, en particular a los términos «modificación» de tributos y «ley tributaria sustantiva», ambas cuestiones han sido analizadas por el TC en la Sentencia n.º 27/1981 de 20 de julio de 1981.

Sobre el término «modificación» considera el TC que «caben diversas interpretaciones, que van desde la muy estricta, que quisiera asimilarlo a cualquier variación en no importa cual de los elementos integrantes del tributo o, al menos, a cualquier variación que redunde en la cuantía de la deuda tributaria, hasta una interpretación muy lata, que concluyese en que la Constitución se refiere tan sólo a aquellas modificaciones que supongan un cambio total en la naturaleza del impuesto» (fs. 2). Sin embargo, y como se reconoce en esta misma Sentencia, admitir esta última interpretación significaría asimilar la modificación a la creación de tributos, lo cual no tendría sentido pues la CE se refiere a ambas como supuestos distintos.

Queda claro para el TC que la Constitución «prohíbe indiscriminadamente la creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto, siempre que exista una norma adecuada que lo prevea y, en todo caso, no obsta a un tratamiento en la Ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad» (fs. 2). Pero ¿qué quiere significar la «mera adaptación del tributo a la realidad»?, ¿acaso la mera adaptación no supone una modificación? Con este último interrogante queremos resaltar, como también han hecho otros autores,[45] la artificiosa creación pergeñada por el máximo intérprete constitucional que supone abrir el camino a la utilización de la Ley de Presupuestos para «adaptar los tributos a la realidad», aun cuando en una ley tributaria sustantiva no se prevea, aunque, eso sí, teniendo en cuenta que estas modificaciones o «adaptaciones del tributo a la realidad» no pueden suponer «un cambio total en la naturaleza del impuesto», ya que con ello equivaldría a la creación de tributos.

---

[45] Falcón y Tella, R. «Las Leyes de Presupuestos y el ordenamiento tributario». *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 22, 1984, p. 40.

No obstante, para el TC, esta interpretación del término «modificación» «tiende a posibilitar el uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame cada momento, en cooperación del Ejecutivo y las Cortes Generales» (fs. 4).

En cuanto al concepto de «ley tributaria sustantiva», entiende el TC que la habilitación para modificar los tributos por Ley de Presupuestos debe encontrarse en «cualquier Ley («propia» del impuesto o modificadora de ésta) que, exceptuando la de Presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria» (fs. 3).

Por lo que se refiere a la aplicación a las Leyes de Presupuestos autonómicas de la prohibición contenida en el artículo 134.7 CE, esto es, si en el ámbito de una Comunidad Autónoma aquéllas pueden modificar tributos sin la habilitación previa de una ley tributaria sustantiva, el Tribunal Constitucional ha venido sosteniendo desde la Sentencia n.º 116/1994 de 18 de abril de 1994, que no es de aplicación ya que de «su dicción literal se desprende, pues, con toda claridad que las reglas contenidas en el artículo 134 de la Constitución Española tienen como objeto directo la regulación de una institución estatal, en concreto, de una fuente normativa del Estado, entendido este último término en sentido estricto, es decir, como sinónimo de organización central o general del Estado» (fs. 5). Y es que, continúa el TC con sus razonamientos, «los preceptos constitucionales que regulan instituciones del Estado no pueden inferirse, sin más, reglas y principios de aplicación, por vía analógica, a las instituciones autonómicas homólogas. [...] La regulación aplicable a las instituciones autonómicas, en este caso, a sus fuentes normativas, desde la perspectiva constitucional propia del presente proceso, es la contenida únicamente en sus respectivos Estatutos de Autonomía, en las Leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubiesen dictado para delimitar las competencias del Estado y las Comunidades Autónomas y, por supuesto, en las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado entendido en sentido amplio y, evidentemente, en las reglas y principios constitucionales específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas».[46]

---

[46] En los mismos términos, SSTC n.º 149/1994 de 12 de mayo de 1994; y n.º 174/1998 de 23 de julio de 1998. No obstante, la postura del Tribunal ha de calificarse de ambigua,

Como hemos manifestado en otro lugar,[47] se debe ser muy crítico con esta jurisprudencia del Tribunal Constitucional, no sólo por sus consecuencias sobre el sistema de fuentes y sobre las garantías de los ciudadanos contribuyentes, sino también sobre la heterogeneidad que introduce en nuestro régimen jurídico presupuestario. Como manifestara Rodríguez Bereijo en su voto particular a esta Sentencia, en el artículo 134.7 CE hay «algo más que trasciende la concreta regulación de una institución del Estado, entendido el término en sentido estricto, es decir, como sinónimo de la organización central o general del Estado, por seguir la terminología empleada en la propia sentencia. Porque la Constitución al incorporar a su texto los principios y reglas presupuestarias trata de fijar, para garantía de los ciudadanos y límite al ejercicio del poder financiero, los perfiles de una institución basilar de toda organización política que cumple análoga función cualquiera que sea el ámbito, estatal o autonómico, como uno de los instrumentos indispensables del equilibrio constitucional entre los poderes que es característico del sistema democrático parlamentario». Por lo expuesto, considera Rodríguez Bereijo que «la garantía que para los ciudadanos y contribuyentes representa el límite formal que la Constitución establece a la creación o modificación de tributos se desvanece cuando es una Comunidad Autónoma quien ejercita el poder tributario».

No obstante, hemos advertido muestras de un posible cambio de orientación de la doctrina constitucional en la STC n.º 3/2003 de 16 de enero de 2003, que aborda este problema en relación con las normas aplicables a los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Tras el análisis y comparación de las disposiciones normativas implicadas (artículos 17 y 21 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas —tras la reforma efectuada mediante LO n.º 5/2001—, artículos 25.1 y 44 del Estatuto de Autonomía del País Vasco;

---

porque en pronunciamientos posteriores, sin rectificar expresamente su doctrina anterior al respecto, ha admitido, no obstante, que las leyes de presupuestos autonómicas tienen el mismo significado y alcance que las del Estado, llegando a declarar inconstitucionales y nulas las disposiciones que no se conformen con ellos (por ejemplo, SSTC n.º 130/1999 de 1 de julio de 1999, y n.º 180/2000 de 30 de junio de 2000).

47 Moreno González, S. «Algunas consideraciones sobre el concepto y contenido de la Ley de Presupuestos. La Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 3/2003 de 16 de enero de 2003». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 269, 2003, pp. 578-582.

Decreto Legislativo n.º 1/1997 de 11 de noviembre de 1997, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco; y Decreto Legislativo n.º 1/1994 de 27 de septiembre de 1994, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes sobre el régimen presupuestario de Euskadi), el Tribunal constata «la existencia de una sustancial identidad entre las normas que son aplicables a los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma del País Vasco y lo dispuesto respecto de los del Estado en el artículo 134 CE, como *no podía ser de otro modo, dado que la norma constitucional y estatutaria* (así como las normas que las desarrollan) *no hacen otra cosa que recoger una serie de principios que*, como hemos dicho, *son consustanciales a la institución presupuestaria y al sistema parlamentario* (artículos 66 y 152.1, ambos de la CE), *coincidentes por lo demás con los de las democracias con las que ha entroncado nuestro país*» (fs. 6).[48]

De los términos empleados por el Tribunal se infiere que, aun cuando los principios presupuestarios contenidos en el artículo 134 CE, incluida la prórroga presupuestaria como excepción constitucionalmente admitida al principio de anualidad, no hubieran sido expresamente recogidos por la legislación autonómica vasca les serían directamente aplicables, puesto que se trata de principios consustanciales al Presupuesto y a la institución parlamentaria.

De igual forma, la lectura íntegra del fundamento jurídico sexto de la Sentencia parece mostrar que el TC admite la *identidad funcional* de la institución presupuestaria en entes estructuralmente análogos.[49] Como ha sido acertadamente expuesto por buena parte de la doctrina, las Comunidades Autónomas tienen una estructura y organización similar a la del Estado, basada en un poder legislativo y un poder ejecutivo que responde ante aquél. «En esa medida, el Presupuesto cumple en la esfera autonómica las mismas funciones y finalidad que en la estatal, configurándose como ley de aprobación y ordenación jurídica del gasto público en la Comunidad. En consecuencia, a las leyes de Presupuestos de las nacionalidades y regiones le son aplicables, en

---

48 La cursiva es nuestra.

49 Así lo destacó tempranamente Agulló Agüero, A. «Presupuestos», Capítulo IV de Ferreiro Lapatza, J.J. (Coord.). *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*. Generalidad de Cataluña. Barcelona, 1985, p. 244.

identidad de términos, la naturaleza, notas y significación vistas para la de Presupuestos Generales del Estado».[50] Criterio doctrinal que, en nuestra opinión, encuentra respaldo en la cita que el Tribunal hace del artículo 152 de la Constitución, relativo a la organización institucional autonómica, cuando analiza si las leyes presupuestarias estatal y autonómicas cumplen la misma función y están sometidas a los mismos límites materiales y temporales (fs. 6, tercer párrafo).

Sin perjuicio de los argumentos anteriores, consideramos que también avala la aplicación del artículo 134.7 CE al ámbito autonómico el *principio de coordinación,* plasmado en el artículo 156.1 de la Carta Magna, entendido como límite al poder financiero de las Comunidades Autónomas. De acuerdo con la interpretación que del mismo ha efectuado el Tribunal Constitucional, la coordinación, en el ámbito de la distribución vertical de poder, «persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en un conjunto o sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían, respectivamente, la realidad misma del sistema».[51] Efectivamente, el principio de unidad que fundamenta, junto al de autonomía, la estructura institucional del Estado, exige la vigencia de principios de integración que garanticen la homogeneidad básica del conjunto.[52] Además, el apartado tercero del artículo 21 de la Ley Orgánica n.º 8/1980 de 22 de septiembre de 1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas ordena que los Presupuestos autonómicos sean elaborados con criterios homogéneos, para que sea posible su consolidación con los Presupuestos Generales del Estado.

En cualquier caso, se trata de una cuestión todavía pendiente de una solución definitiva. Distintas voces han denunciado que, de no modificarse

---

50 *Vid.* Martín Queralt, J., C. Lozano Serrano, C. Casado Ollero y J.M. Tejerizo López. *Curso de Derecho financiero y tributario.* Madrid: Ed. Tecnos, 2002, 13.ª Ed., p. 780. Asimismo, el voto particular formulado por Rodríguez Bereijo, A. a la STC n.º 116/1994 de 18 de abril de 1994.

51 STC n.º 32/1983 de 28 de abril de 1983, fs. 2.

52 *Vid.* García Añoveros, J. «Competencias del Gobierno y el Parlamento en el procedimiento de elaboración presupuestaria». Conferencia pronunciada el 3 de mayo de 1995 en la Universidad Complutense de Madrid, inédito, p. 5; y Orón Moratal, G. «La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas (Especial referencia a la relación entre Leyes Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas)». *Revista Valenciana de la Hacienda Pública-Palau 14.* n.º 28, enero-abril 1997, p. 32.

claramente la doctrina establecida con la STC n.º 116/1994, se abrirá una «peligrosa grieta [...] con consecuencias imprevisibles».[53] Si se camina hacia una mayor corresponsabilidad fiscal de las Haciendas autonómicas en la financiación del gasto público total y, por consiguiente, hacia modelos de financiación autonómica cuasifederales en el que las Comunidades Autónomas disponen de potentes sistemas tributarios propios, suficientes financieramente, que faciliten a las Haciendas autonómicas una cobertura financiera ordinaria estable para atender sus políticas públicas con plena responsabilidad y autonomía, entonces «¿será conveniente y aun posible seguir manteniendo abierta la posibilidad de que los Gobiernos autonómicos hagan, sin restricción alguna, por Ley de Presupuestos lo que la Constitución (artículo 134.7) ha querido prohibir (crear o modificar tributos) precisamente para garantizar lo que ha sido siempre, desde sus orígenes en los albores de la Edad Media, la esencia del principio de legalidad tributaria: el derecho de los ciudadanos a consentir libremente los impuestos?».[54]

Por último, hemos de hacer una breve referencia a las posibles modificaciones de normas generales tributarias —en concreto, de la propia Ley General Tributaria— a través de la Ley de Presupuestos. En este sentido, la STC n.º 76/1992 de 14 de mayo de 1992 (seguida por las SSTC n.ºs 178/1994 y 195/1994), ha introducido una importante restricción al contenido de la Ley de Presupuestos. En este pronunciamiento el Tribunal Constitucional recuerda que la Ley de Presupuestos «no es sólo un conjunto de previsiones contables (STC n.º 65/1987, fs. 4), sino un vehículo de dirección y orientación de la política económica que corresponde al Gobierno, no sólo puede —y debe— contener la previsión de ingresos y las autorizaciones del gasto, sino que también puede establecer disposiciones de carácter general en materias propias de la ley ordinaria estatal (con excepción de lo dispuesto en el apartado 7.º del artículo 134 de la CE) que guardan directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política económica

---

53 Arrieta Martínez de Pisón, J. *Proyecto docente*. Albacete: Universidad de Castilla-La Mancha, 2000, p. 143.

54 Rodríguez Bereijo, A. «Jurisprudencia Constitucional y Derecho Presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes». *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 44, 1995, p. 54.

general en que se sustentan» (STC n.º 63/1986, fs. 12). Así pues, las Leyes anuales de Presupuestos tienen un contenido mínimo, necesario e indisponible (STC n.º 65/1987, fs. 4), constituido por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos, y un contenido posible, no necesario y eventual, que puede afectar a materias distintas a ese núcleo esencial constituido por la previsión de ingresos y la habilitación de gastos» (fs. 4).

Ahora bien, entiende el Tribunal en esta misma Sentencia que «para que la regulación, por una Ley de Presupuestos, de una materia distinta a su núcleo mínimo, necesario e indisponible (previsión de ingresos y habilitación de gastos) sea constitucionalmente legítima es necesario que esa materia tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno. El cumplimiento de estas dos condiciones resulta, pues, necesario para justificar la restricción de las competencias del poder legislativo, propia de las Leyes de Presupuestos, y para salvaguardar la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.º 3 (CE), esto es, la certeza del Derecho que exige que una ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de Presupuestos Generales, no contenga más disposiciones que las que corresponden a su función constitucional (artículos 66.2 y 134.2 de la CE)» (fs. 4). Sobre la base de los razonamientos expuestos, el TC declaró la inconstitucionalidad de la modificación del artículo 130 de la Ley General Tributaria de 1963 efectuada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988.

La reacción del legislador ante la evolución en sentido restrictivo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre los límites materiales a la Ley de Presupuestos Generales del Estado consistió en la aprobación anual de la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, comúnmente conocida con el significativo término de *Ley de acompañamiento presupuestario*. La primera de estas leyes fue la Ley n.º 22/1993 de 29 de diciembre de 1993, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo. Con la aprobación de este texto se inauguró en nuestro

ordenamiento jurídico una nueva y, hasta fechas recientes, habitual práctica legislativa: la presentación, discusión, aprobación y publicación, en los últimos días de cada año y junto a la Ley de Presupuestos, de la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Así pues, con cadencia anual e ininterrumpidamente desde 1993 hasta 2003 hemos asistido a la aprobación de estas Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuya tramitación parlamentaria, aprobación y publicación se ha venido realizando simultáneamente a la de la Ley de Presupuestos Generales del Estado y en las que el legislador de turno ha incorporado aquellas materias proscritas constitucionalmente a la Ley de Presupuestos. Además, esta práctica, lejos de ser exclusiva del legislador estatal, ha sido adoptada por la mayoría de las Comunidades Autónomas.

Son diversos los problemas jurídicos planteados por estas leyes de acompañamiento, frente a algunas de las cuales se han interpuesto recursos de inconstitucionalidad todavía pendientes de contestación por parte del TC. A grandes rasgos, la doctrina que ha prestado mayor atención a esta modalidad legislativa denuncia a desnaturalización de la función legislativa, la merma del principio de seguridad jurídica y la existencia de un posible fraude a la ley constitucional o, más concretamente, a la doctrina del TC acerca de los límites materiales constitucionalmente establecidos a la Ley de Presupuestos.[55]

A finales de 2004 se anunció la desaparición de las denominadas leyes de acompañamiento presupuestario, por cuanto, a juicio del actual legislador de turno, esta variedad legislativa se había convertido en un «cajón de sastre» empleado para conseguir la urgente aprobación parlamentaria de todo tipo de medidas legislativas, tuvieran o no relación con el programa económico del que el Presupuesto es instrumento. Con esta forma de actuar se habían sustraído tales disposiciones legislativas de una tramitación ordinaria, imposibilitado su estudio riguroso por las diferentes comisiones parlamentarias y cercenado, en definitiva, el correcto desempeño de la función legislativa de las Cortes. Se pretende la sustitución de las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario

---

55 Para un análisis exhaustivo de los problemas planteados por estas leyes *vid.* CAZORLA PRIETO, L.M. *Las llamadas Leyes de acompañamiento presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad.* Madrid: IEF-Marcial Pons, 1998; y MORENO GONZÁLEZ, S. *Constitución y Leyes de «Acompañamiento» Presupuestario.* Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2004.

por reformas legislativas de tipo económico que se tramiten y aprueben de acuerdo con las reglas que regulan el procedimiento legislativo ordinario (Exposición de Motivos de la Ley n.º 2/2004 de 27 de diciembre de 2004, de Presupuestos Generales del Estado para 2005).

Aunque este anuncio merece, en principio, un juicio positivo, conviene no olvidar que no ha supuesto la desaparición de esta variedad legislativa, puesto que siguen existiendo leyes de acompañamiento a las leyes presupuestarias aprobadas por las diferentes Comunidades Autónomas, que presentan problemas muy similares a los expuestos en estas líneas. Por otro lado, el Tribunal Constitucional no ha resuelto todavía ninguno de los numerosos recursos de inconstitucionalidad planteados contra distintas leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Finalmente, la desaparición de las leyes estatales de acompañamiento presupuestario no debería suponer una especie de «vuelta a los orígenes», es decir, no debería desembocar en una nueva utilización de la Ley de Presupuestos Generales del Estado a modo de ley ómnibus en la que tenga cabida todo tipo de modificación legislativa en materia tributaria, teniendo en cuenta la expresa prohibición del artículo 134.7 CE y la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto.[56]

---

[56] En este sentido, hemos criticado en otro trabajo la circunstancia de que la disposición adicional cuadragésimo octava de la Ley n.º 2/2004, de 27 de diciembre de 2004, de Presupuestos Generales del Estado para 2005 crease, con efectos de 1 de enero de 2005 y vigencia indefinida, un nuevo gravamen —destinado principalmente a financiar la investigación en el ámbito de la biomedicina—, que recae sobre el volumen de ventas de las personas físicas, grupos empresariales y personas jurídicas no integradas en ellos, que se dediquen en España a la fabricación o importación de medicamentos, sustancias medicinales y cualesquiera otros productos sanitarios que se dispensen en territorio nacional a través de receta oficial del Sistema Nacional de Salud. Los obligados al pago de este «ingreso» deben allegar con carácter cuatrimestral las cantidades que resulten de aplicar sobre su volumen cuatrimestral de ventas los porcentajes sobre los diferentes tramos contemplados en la escala que se recoge en la propia disposición adicional. Las cuantías resultantes de la aplicación de esa escala pueden ser minorados en función de la valoración de las compañías en el marco de la acción PROFARMA y de acuerdo con los porcentajes que se establecen en la propia disposición. La incompatibilidad de este enunciado con el artículo 134.7 de la Constitución parece clara. *Vid.* Moreno González, S. «De nuevo sobre el contenido constitucionalmente admisible de la Ley de Presupuestos Generales del Estado: ¿Una vuelta a los orígenes?». *Revista de Información Fiscal*, n.º 71, 2005, p. 49.

5. LA LEY DE PRESUPUESTOS Y EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA DE DEUDA PÚBLICA

Otro problema relacionado con la Ley de Presupuestos que creemos conveniente destacar es la utilización de esta disposición normativa para dar cumplimiento al principio constitucional de reserva de ley en materia de deuda pública.

El artículo 135.1 de la Constitución española establece que «[e]l Gobierno habrá de estar autorizado por ley para emitir Deuda pública o contraer crédito». El propio tenor literal del precepto constitucional pone de manifiesto que nos encontramos ante un supuesto de reserva de ley relativa y no absoluta, tal y como han destacado, entre otros, De la Hucha Celador[57] o Ferreiro Lapatza.[58]

Una vez admitido que nos encontramos ante un supuesto de reserva de ley relativa y no absoluta, el problema que se plantea es determinar qué elementos de la deuda pública (en sentido amplio, o crédito público) se encuentran amparados por el principio de reserva de ley.

Los autores que se han ocupado de este tema consideran que deben establecerse por ley las características básicas o esenciales de la emisión; no obstante, aparecen discrepancias a la hora de determinar o concretar cuáles son tales características esenciales. Así, en opinión de Ferreiro, para cumplir con la exigencia constitucional es necesario que la ley autorizante fije, por lo menos, el montante de la deuda, el plazo por el que se emite, el precio y el interés de la misma.[59] De la Hucha Celador, por su parte, considera que la ley de emisión «no puede ser una Ley en blanco o meramente habilitante sino que habrá de contener —siquiera sea de forma relativa y/o con márgenes para adecuarse a la evolución de los mercados financieros— los elementos básicos que permitan determinar la cuantía de los créditos presupuestarios a consignar: entre dichos elementos, de forma preferente, que

---

57 De la Hucha Celador, F. «La nueva era de la Deuda pública en España: aspectos jurídicos». *Papeles de Economía Española*, n.º 46, 1994, p. 70.

58 Ferreiro Lapatza, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español* —Instituciones—. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 25.ª Ed., 2006, pp. 155-156.

59 Ferreiro Lapatza, J. J. *Curso de Derecho Financiero Español* —Instituciones—. *Op. cit.*, 25.ª Ed., p. 156.

no exclusiva, encontraríamos el volumen máximo de endeudamiento autorizado, el tipo de interés, el plazo de amortización y cuantos derechos económicos se reconozcan a los suscriptores o tenedores de la Deuda y que influyan en el principio de inclusión presupuestaria automática».[60]

Sin embargo, el examen de la regulación positiva de la deuda pública demuestra que el principio de reserva de ley en esta materia se ha interpretado, tanto por el legislador ordinario como por el poder ejecutivo, de manera laxa. En efecto, el artículo 94 de la Ley General Presupuestaria establece que la creación de la deuda pública exige una Ley en la que, al menos, se señale el importe máximo autorizado. Debe tenerse en cuenta que la Ley General Presupuestaria es una ley ordinaria y que, por consiguiente, sus preceptos pueden ser derogados o modificados por otra ley posterior. Esta afirmación es importante porque suele ser la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año la que fija el montante máximo de la deuda pública;[61] dicha ley somete frecuentemente dicho límite a un importante número de excepciones que suponen una revisión automática del mismo, de manera que, según señala Ferreiro, podría decirse que el único límite a la deuda pública

---

[60] De la Hucha Celador, F. «La deuda pública en la Ley General Presupuestaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 133, 2007, p. 340.

[61] Por ejemplo, la Ley n.º 51/2007 de 26 de diciembre de 2007, de Presupuestos Generales del Estado para 2008, dispone en su artículo 49:

«Uno. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para que incremente la Deuda del Estado, con la limitación de que el saldo vivo de la misma a 31 de diciembre del año 2008 no supere el correspondiente saldo a 1 de enero de 2008 en más de 7.694.404,77 miles de euros.

Dos. Este límite será efectivo al término del ejercicio, pudiendo ser sobrepasado en el curso del mismo, y quedará automáticamente revisado:

a) Por el importe de las modificaciones netas de créditos presupuestarios correspondientes a los capítulos I a VIII.

b) Por las desviaciones entre las previsiones de ingresos contenidas en la presente Ley y la evolución real de los mismos.

c) Por los anticipos de tesorería y la variación neta de las operaciones no presupuestarias previstas legalmente.

d) Por la variación neta en los derechos y las obligaciones del Estado reconocidos y pendientes de ingreso o pago.

Las citadas revisiones incrementarán o reducirán el límite señalado en el apartado anterior según supongan un aumento o una disminución, respectivamente, de la necesidad de financiación del Estado».

resulta ser la necesidad de financiación del Estado.[62] Dentro de los límites señalados, corresponde al Ministro de Economía y Hacienda «disponer la creación de Deuda del Estado», autorizar las operaciones relativas a la deuda y establecer los procedimientos a seguir para la contratación y formalización de tales operaciones (artículos 94.2 y 98 LGP).

En conclusión, «la emisión de la Deuda pública mediante ley, de que habla el artículo 135 de la Constitución, ha sido traducido en la práctica por la fijación del saldo vivo de la Deuda en la Ley de Presupuestos, la determinación del límite máximo y la autorización de emisión de Deuda por parte del Gobierno, y la emisión efectiva de aquélla por parte del ministro de Economía y Hacienda».[63]

A la vista del actual marco normativo, brevemente esbozado, podría llegarse a la conclusión de que no se respeta el principio de reserva de ley del artículo 135.1 de la Constitución. Sin embargo, Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero efectúan diversas precisiones a esa conclusión.

En primer lugar, dado el carácter voluntario de la deuda pública, a diferencia de los tributos, su fundamento no puede residir en la protección de unos hipotéticos derechos o intereses de los ciudadanos (que siempre pueden no suscribir la deuda emitida), ni tampoco en la necesidad de que sea el Parlamento quien deba adoptar la decisión de obtener los ingresos públicos para garantizar el principio de igualdad, que aquí no puede tener aplicación. Por ello, los límites a la emisión de deuda pública deben ser, como mucho, de carácter formal y no de carácter material, como sucede con los tributos.[64]

---

62 Ferreiro Lapatza, J., J. *Curso de Derecho Financiero Español* —Instituciones—, 25.ª Ed., *Op. cit.*, p. 157.

63 Martín Queralt, J., C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2007, 18.ª Ed., p. 65.

64 Como señalara Navarro Faure, A. *Aspectos jurídico-financieros del déficit público (Especial referencia al déficit autonómico)*. Valencia: Generalitat Valenciana, Conselleria d'Economia i Hisenda, 1993, p. 150, «la diferencia, hoy en día, más clara de la deuda pública con respecto a los recursos tributarios no es, por tanto, su carácter extraordinario sino su carácter voluntario». Esa falta de coactividad en la deuda pública conlleva la ausencia de principios jurídico-materiales que presidan su contenido y, desde el punto de vista formal, sólo existe el límite de la legalidad, principio que, debido a esa ausencia de coactividad, ha perdido «parte de su contenido para favorecer una instrumentación dinámica de este recurso que, en contraposición a los recursos tributarios y precisamente por su carácter voluntario, ha de competir en el sector privado en el mercado de

En segundo lugar, el fundamento de la reserva de ley en esta materia tampoco puede buscarse en la necesidad de que el legislativo controle la actuación del ejecutivo en este ámbito, ya que, a diferencia de lo que sucede con el establecimiento de tributos, cuando el Estado emite deuda pública se introduce en el mercado de capitales y entra a competir tanto con el sector privado, como con el resto de entes públicos territoriales que también precisan acudir al endeudamiento. Por consiguiente, «no se trata tan sólo de controlar la actuación del ejecutivo en esta materia, como de limitar la posición dominante del Estado en el mercado de capitales».[65] Es aquí, en este terreno, donde, a juicio de estos autores, «debe buscarse el sentido actual de la reserva de Ley en materia de Deuda pública y de donde se tiene que extraer el significado y alcance de tal reserva de Ley».

En tercer lugar, atendiendo a la naturaleza misma del endeudamiento, no resulta posible que exista una legislación de carácter permanente que regule sus condiciones. Tampoco resulta ajustado a la realidad, debido a las características de la economía actual, exigir que el Estado precise de una ley formal siempre que quiera emitir deuda pública; ley en la que, por ejemplo, tenga que fijarse un elemento tan cambiante en la actualidad como el interés, salvo que se acepte la utilización del Decreto-Ley.[66] Ahora bien, ello no implica que deba dejarse

---

capitales. Más allá del establecimiento de un tope máximo en la cifra de endeudamiento, el Legislativo ha ido delegando sus funciones en los órganos que mejor conocen las condiciones del mercado a la hora de emitir deuda pública».

65 Idea también expuesta con anterioridad por NAVARRO FAURE, A. *Aspectos jurídico-financieros del déficit público (Especial referencia al déficit autonómico). Op. cit.*, p. 151.

66 Esta misma idea fue expresada con anterioridad por NAVARRO FAURE, A. *Aspectos jurídico-financieros del déficit público (Especial referencia al déficit autonómico). Op. cit.*, p. 152, para quien «[d]el mismo modo que, hoy en día, sería impensable una regulación anual de los distintos impuestos, resulta harto difícil, más allá del establecimiento de un tope máximo de endeudamiento, que el Legislativo regule las condiciones de una deuda que, muchas veces, vienen impuestas por el propio mercado». Asimismo, DE LA HUCHA CELADOR, F. «La nueva era de la Deuda Pública en España: aspectos jurídicos». *Op. cit.*, p. 71, advierte que «de nada serviría que el legislador fijase, imperativamente, que la Deuda Pública se emitirá, por ejemplo, al 9 por 100 de interés y a un plazo de cinco años, porque esta opción, perfectamente respetuosa con el principio de reserva de ley, en su vertiente absoluta, dentro de los elementos esenciales de la Deuda podría volverse contra el ente emisor, por distintas vías: bien porque el mercado no acepta emisiones a medio plazo, como consecuencia de la situación económica del país o del ente emisor, bien porque los tipos de mercado en otros activos financieros se encuentran muy por encima del

al Estado la posibilidad de actuar libremente en la captación de recursos financieros. «Un equilibrio entre las dos situaciones, inestable sin duda, puede ser el establecimiento de un límite máximo al endeudamiento estatal. Y eso es precisamente lo que se hace actualmente, no sólo en la legislación interna [...], sino en los Tratados internacionales». Así pues, desde este punto de vista, «la fijación de la cuantía máxima del endeudamiento mediante la Ley de Presupuestos, como sucede en la práctica, no parece atentar contra el principio de reserva de Ley, en su significado y fundamento actual».

En definitiva, los autores citados entienden que «el artículo 135.1 de la Constitución se ha formulado atendiendo a los antecedentes existentes en esta materia. Es, por tanto, un precepto que mira al pasado. Su interpretación exige que se tenga en cuenta el sentir del momento en que no encontramos y las tendencias que se adivinan para el futuro, con la carga de aletoriedad que esto conlleva. Desde esta perspectiva, no parece posible exigir al principio de reserva de Ley en materia de Deuda pública otra cosa que el reconocimiento de la existencia de este recurso como uno más al alcance del Estado, dejándole desprovisto de cualquier carácter extraordinario, y la fijación de unos límites máximos de endeudamiento, límites que, además, deben ser adoptados con la flexibilidad que demande el mercado de capitales en cada momento». Tales autores son conscientes «de que, con esto, la reserva de Ley en materia de deuda pública prácticamente no existe», pero entienden que «éste es el signo de los tiempos contra el que poco pueden hacer pruritos de corte exclusivamente formalista».[67]

En nuestra opinión, no puede negarse que la afirmación anterior responde a la realidad. No obstante, podría intentarse una solución más integradora que suavice los posibles excesos atribuidos a dicha conclusión. Se trataría, así, de buscar una solución que permita conjugar las exigencias derivadas del principio de reserva de ley en esta materia con la adecuación del crédito público a las necesidades del mercado.

---

tipo ofertado por el ente emisor, supuestos en los cuales la emisión quedaría sin cubrir; en sentido contrario, y dependiendo también de la situación de los mercados, la emisión podría ser colocada sin ninguna dificultad, aunque ello supusiese un sobreprecio para el ente público».

67 Martín Queralt, J., C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. cit.*, 18.ª Ed., pp. 65-67.

En este sentido, De la Hucha Celador considera que el legislador podría «fijar una horquilla de tipos de intereses, bien directamente, bien por referencia a índices sobradamente conocidos (MIBOR, etc.)», dentro de los cuales pueda moverse el ejecutivo; y, por lo que se refiere al plazo de amortización, «la ley de emisión podría ofrecer un *indirizzo*, suficientemente flexible para obviar todos los problemas que plantearía su fijación taxativa [...]».[68]

De este modo se cohonestaría el principio de reserva de ley con la necesaria libertad del ejecutivo para efectuar cada operación atendiendo a las condiciones del mercado y a la situación económica del momento.

---

[68] De la Hucha Celador, F. «La nueva era de la Deuda pública en España: aspectos jurídicos». *Op. cit.*, p. 72. El autor citado profundiza en esta propuesta en su reciente trabajo «La deuda pública en la Ley General Presupuestaria». *Op. cit.* Una propuesta similar efectúa Ferreiro Lapatza, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español* —Instituciones—. *Op. cit.*, 25.ª Ed., p. 156.

La tributación de la herencia en España: una imposición en crisis

*Manuel González Sánchez**

SUMARIO: *1. Perspectiva general de tributación de las herencias.– 1.1. Planteamiento.– 1.2. Aspectos críticos relativos a la imposición sobre las herencias.– 1.3. Soluciones a la crisis de la tributación de las herencias.– 1.4. Algunas peculiaridades singulares de la tributación de las herencias.– 2. Análisis del impuesto sobre sucesiones y donaciones.– 2.1. Cuestiones generales: Concepto, evolución histórica; régimen jurídico y características.– 2.1.1. Concepto.– 2.1.2. Evolución histórica.– 2.1.3. Régimen jurídicico.– 2.1.4. Características.– 2.2. Hecho imponible.– 2.2.1. Aspecto material (artículo 3).– 2.2.2. Aspecto espacial (artículo 2).– 2.2.3. Aspecto temporal (artículo 24).– 2.2.4. Supuestos de no sujeción.– 2.2.5. Presunciones integradoras (artículo 4).– 2.3. Exenciones.– 2.4. Sujetos pasivos y responsables.– 2.4.1. Sujetos pasivos.– 2.4.2. Responsables subsidiarios (artículo 8).– 2.5. Bases: A) Imponible; B) Liquidable.– 2.5.1. Base imponible.– 2.5.2. Base liquidable (artículo 20).– 2.6. Tipo impositivo (artículo 21).– 2.7. Cuota y deuda (artículos 22 y 23).– 2.8. Normas especiales (artículos 26 a 30).– 2.9. Infracciones y sanciones (artículo 40).– 2.10. Gestión del impuesto (artículos 34 y ss.).*

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén.

1. PERSPECTIVA GENERAL DE TRIBUTACIÓN DE LAS HERENCIAS

1.1. Planteamiento

Este trabajo tiene por cometido no estudiar detenidamente un impuesto en un Estado o País determinado, sino hacer un estudio de una tributación que tuvo unos comienzos determinados, pero que en el momento actual las cosas han cambiado profundamente. Con ello no queremos renunciar a hacer referencias específicas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que es el mejor referente de la imposición de las herencias en España.

Nuestro trabajo debe responder a la vocación permanente de la persona a la que se quiere hacer el Homenaje, es decir, de D. Juan Lino Castillo Vargas y que a mi entender no fue otra que la de buscar fundamento, justificación y directrices adecuadas en la concepción, configuración y aplicación de los impuestos. Los principios de Derecho Tributario fueron en él la preocupación principal.

En la actualidad la universalidad de los sistemas tributarios, la búsqueda de un patrón común es la tendencia científica predominante. Desde luego que tampoco se pretende la unificación de un único sistema tributario, ello no sólo no sería una utopía, sino que además nos encontraríamos con la imposibilidad de respetar todas y cada una de las Constituciones existentes. Lo que, por otra parte, no impide que exista un constante acercamiento de los sistemas tributarios por razones políticas, económicas, sociales, culturales, entre otras. Los caminos seguidos para conseguir ese acercamiento son varios, pero queremos señalar fundamentalmente dos, el de aproximación (tendencia de los Estados a tener un sistema tributario bien coordinado con otros. Decisión de cada país) y el de armonización (Grupos de Estados que tratan de coordinar sus sistemas tributarios estableciendo impuestos de aplicación general. Decisión colectiva, siendo uno de los ejemplos a tener en cuenta la UE).

España es uno de los Estados miembros de la UE y aunque la armonización sólo ha alcanzado plenamente a la imposición indirecta, siendo una asignatura pendiente la de la imposición directa, sí que se puede apreciar una tendencia a la aproximación general de los sistemas tributarios de la imposición directa.

En un tema como éste, sin perjuicio de considerar como objetivo primordial lo antes indicado, no podemos dejar de lado un análisis de la relación jurídica que se configura en torno a la imposición sobre las herencias. Las enseñanzas de clásicos como Berliri, Valdés Costa, Sainz de Bujanda, entre varios, y la teoría de la combinación estructural de los elementos esenciales de los tributos en la formulación de Dino Jarach es para mí un punto de partida básico. Por ello, en la parte final del trabajo, aunque sea brevemente realizaré un análisis de la mencionada relación jurídica, referida a la tributación de las herencias en España.

1.2. Aspectos críticos relativos a la imposición sobre las herencias

En la actualidad la imposición sobre las herencias se encuentra en una situación de decadencia científica, técnica y práctica.

En estos momentos dada la importancia que han adquirido dentro de los sistemas tributarios los impuestos más generales como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y el Impuesto sobre la Renta de Sociedades (en adelante, Impuesto sobre Sociedades IS), en algunos países, por lo que se refiere a la imposición directa, y el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) respecto de la imposición indirecta, han mermado el peso recaudatorio que han venido teniendo otros impuestos y especialmente el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), como se denomina en España la imposición sobre las herencias.

La decadencia de esta imposición se ha producido con la variedad antes indicada y creemos oportuno no sólo fundamentarla sino también mencionar algunas causas de la misma y ofrecer ciertas razones. Hemos hablado de una decadencia científica, técnica y práctica que trataremos por separado a continuación.

1ª. Decadencia científica. Es una imposición que plantea ciertos problemas en relación con los principios de justicia material (generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad), presentes de una forma u otra en las modernas Constituciones.

a) La razón principal de esta decadencia ya se ha apuntado anteriormente y también porque su objeto se encuentra comprendido dentro de los Impuestos más generales de los sistemas tributarios modernos. En efecto, lo que es objeto del ISD queda

comprendido dentro del IRPF, Impuesto éste de mayor alcance, donde los principios antes mencionados encuentran una mejor configuración y aplicación. Lo que por una parte ha significado que la tributación de las herencias pase a ser un régimen sustitutorio de lo que es una imposición de carácter general. Esto es, la tributación de las herencias vienes a significar un tratamiento especial de algo que debería quedar comprendido dentro de lo más general y sistemático. Régimen sustitutorio que vendría justificado por alguna especialidad apremiante o necesidad, lo que no parece existir y menos aún si tenemos en cuenta la decadencia antes anunciada.

b) Otra de las razones no es peculiar de esta imposición sino que afecta de una forma general al Derecho Tributario y también al Derecho de las finanzas públicas (Derecho Financiero Público), en el cual quedaría comprendido el Derecho Tributario. Me refiero concretamente a los politicismos y economicismos que están influyendo notablemente en la configuración científica de los tributos. Los tributos están muy instrumentalizados política y económicamente, por lo que la ciencia jurídica queda muy resentida. El electoralismo no se ajusta a postulados jurídicos sino que es producto del oportunismo, de lo jurídico sólo se toman las formas, pero se deja de lado lo esencial y material.

   Las finanzas públicas sufren vaivenes en los que se dan importantes quiebras de la eficacia y de los principios de justicia material, ejemplo de ello son el desmesurado avance del capitalismo, la globalización, los paraísos fiscales, entre otros. Los economicismos en la regulación de los tributos llevan implícitas protecciones especulativas que se encarnan en tecnicismos que desplazan a los principios jurídicos.

   La imposición de las herencias no escapan a la panorámica anteriormente indicada.

c) Por lo que se refiere a España hay que tener en cuenta las consecuencias de la descentralización fiscal por la creación de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), lo que ha originado la cesión de tributos del Estado-Nación a las mismas. Esto ha marcado especialmente la tributación de las herencias, ya que el ISD es uno de los impuestos cedidos totalmente. El mencionado

Impuesto ha perdido en gran medida su significado fiscal (fin financiero), para pasar a ser un mero instrumento del electoralismo y de la protección económica de bienes y de empresas. Son muchos los tratos de favor marcados por el marchamo de la política y de la economía, que cabría preguntarse dónde ha quedado el respeto a principios constitucionales como los de generalidad, igualdad, capacidad económica y progresividad, todos ellos previstos en el artículo 31 de la Constitución Española (en adelante, CE). Bien es verdad que nuestro Tribunal Constitucional (en adelante, TC) ha venido haciendo una interpretación más orgánica (por la preferente protección del interés público orgánico de los poderes públicos) que básica y fundamental (al dar menos importancia al interés general que es el verdaderamente tutelado por la CE y que reside en el respeto a los principios constitucionales más fundamentales), al decantarse por el rígido apoyo a la competencia funcional de los poderes y organismos públicos.

Actualmente la regulación del ISD en función de las competencias normativas de las CCAA ha quedado tan impregnado de tratos de favor hacia determinados contribuyentes, que no sólo ha perdido su importancia financiera y ha minimizado el respeto a los principios de justicia material, sino que, además, las propias CCAA han entrado en conflicto porque los desmesurados beneficios fiscales concedidos por unas, en alguna medida inciden sobre la postura a adoptar por las otras. Se ha abierto entre ellas una especie de competencia poco leal con consecuencias políticas y financieras.

2ª. Decadencia técnica. Muchos de los pormenores de esta decadencia del Impuesto sobre las herencias han sido tratados al hilo de la decadencia científica, antes tratada.

No obstante queremos hacer algunas precisiones respecto de los aspectos técnicos de la decadencia del Impuesto. Es sabido que en la regulación de los impuestos se introducen determinadas técnicas por razones políticas y económicas que no siempre son las más adecuadas. Entre las técnicas más utilizadas han sido las desgravatorias incardinadas en elementos esenciales como las exenciones, la base o la cuota. Entre ellas cabría destacar la protección a determinados bienes y patrimonios, a la sucesión de las empresas, de valores mobiliarios, de la vivienda, por razón de parentesco, entre otras.

Todo ello más motivado por fines extrafiscales que fiscales (más propios del impuesto, esto es, la financiación de las necesidades públicas).

Con tales técnicas se nos presentan varias incógnitas en torno a los siguientes temas:

a) La rigidez recaudatoria que imprimen al Impuesto.

b) El respeto a los principios de justicia material, toda vez que a quien más protege es al que hereda mayor cantidad.

c) Si desde el punto de vista del Derecho Financiero (público), no hubiese sido mejor tratar la protección desde el gasto público que desde el ingreso público y más concretamente desde el ISD.

3ª. Decadencia práctica. Como ya hemos indicado, la recaudación del impuesto ha venido decayendo sucesivamente y de una forma importante. Lo que pone en tela de juicio la oportunidad del mismo. En esa merma de la recaudación han influido varias cuestiones, unas tradicionales como la dificultad para identificar determinados bienes, derechos y valores, la imputación de los mismos a su titular, la valoración de dichos bienes y derechos, otras debido a la nuevas normas reguladoras.

Las primeras causas indicadas ya eran algo conocidas y de ahí la cantidad de ficciones y presunciones que se han venido estableciendo para evitar los diversos cauces de fraude en general y de fraude de ley en particular. Sin embargo, la moderna ingeniería jurídica y de otro tipo han venido incrementando e intensificando las vías de fuga de la recaudación.

Respecto de la nueva normativa conviene indicar que los trato de favor se han intensificando hasta el punto de que el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones resulta insignificante. Por lo que se refiere a España hay que señalar que la cesión del ISD a las CCAA ha supuesto la perdida de significado del mismo y esto no sólo por la minoración en la recaudación, sino también por la diferencia de tratamiento de los contribuyentes en unas CCAA respecto de otras. La cesión del ISD ha ido acompañada de una competencia normativa para modificarlo, lo que ha conducido a una normativa distinta y con ella el tratamiento indicado. Tal resultado ha sido criticado por la doctrina hasta llegar a defenderse por algunos autores, que el ISD debe desaparecer por atentar contra principios de justicia material, entre ellos el principio de igualdad. Tales principios están recogidos en la CE, si bien existen posturas doctrinales defensoras de que la cesión de competencia normativa no contradice la

CE y por ello los principios antes mencionados habrá que medirlos en relación con cada CA y no respecto de otras. De cualquier forma quede aquí indicado que estamos ante una cuestión orgánica (atribución de poder a unos entes públicos) frente a aquella proyección más general y básica de los principios tributarios de justicia material recogidos en la CE.

Esto último nos induce especialmente a formular algunas observaciones respecto de la solución a la crisis del IDS y con ellas la reordenación del sistema tributario de forma más sintética y racional.

1.3. Soluciones a la crisis de la tributación de las herencias

En la búsqueda de soluciones a la indicada crisis encontramos unas que son más radicales, porque constituyen un profundo cambio de la tributación, frente a otras que representan simples modificaciones de la misma. En este orden de cosas nos parece oportuno empezar por las más radicales.

a) Entre las soluciones de mayor calado nos parece oportuno señalar las siguientes:

1ª. Suprimir la tributación especial sobre las sucesiones.

Esto significaría eliminar en España el ISD y al propio pasar su gravamen al IRPF. Para ello, en los sistemas tributarios modernos como el español bastaría con quitar de la regulación del IRPF los supuestos de no sujeción relacionados con las transmisiones a título gratuito. Como hemos indicado en el objeto del IRPF está incluido el concepto de renta que comprendería las ganancias o incrementos patrimoniales originados por las transmisiones a título gratuito y para evitar la doble imposición se acudió a la técnica de establecer los mencionado supuestos de no sujeción que permitieron la pervivencia del ISD. En los sistemas tributarios menos avanzados, tal vez sería necesario ampliar el objeto del impuesto que grava la renta.

Encontramos que este profundo cambio originaría importantes ventajas que vamos a indicar:

a) Una mejor sistematización del sistema tributario y mayor racionalidad del mismo. Si por una parte reducimos las figuras impositivas, por la otra se elimina complejidad.

b) Se ganaría en la concepción y en la configuración científica de los tributos en general. Como se ha indicado por los clásicos, uno de los criterios de racionalidad del sistema tributario es la reducción de las figuras impositivas. Entre otras razones, porque así se trataría mejor la capacidad económica, ya que una es la capacidad a gravar por todo el sistema y esto se logra mejor con la existencia de pocas figuras tributarias.

c) Hoy se concibe que los impuestos más generales responden mejor a los principios de justicia material y al carácter personal del impuesto.

d) Con ello se lograría un tratamiento más uniforme en las adquisiciones gratuitas, ya que cuando corresponden a las sociedades y sujetos asimilados no se acude a un Impuesto de Sucesiones sino a un impuesto más general como es el IS. Por ello se evitaría ese tratamiento diferente para personas físicas y para las personas jurídicas o colectivas en materia de transmisiones gratuitas.

e) Parece indicarse como desventaja la resistencia que ofrecería el contribuyente, ya que la supresión del Impuesto de Sucesiones influiría en la psicología financiera de éste al ser consciente de una mayor tributación, por cuanto aparece más concentrada en un solo impuesto y no tan diluida como cuando en dos o más. Lo que parece estar presente en aquella respuesta que daba un importante literato al que preguntaban, «¿qué impuestos prefiere pagar usted; los impuestos directos o los indirectos?»; y la contestación fue inmediata «yo aquéllos de los que no me entere».

2ª. También podría encajar en las soluciones más radicales la de reducir al máximo el régimen sustitutorio (ISD), relegándolo sólo al gravamen de las herencias entre padre e hijos, ya que ésta es la sucesión más pura e importante y cuya tributación puede incidir más en el ahorro y ha sido una de las críticas dirigidas al propio impuesto de sucesiones.

b) Entre las modificaciones de menor calado estarían las de hacer modificaciones en los elementos del Impuesto sobre Sucesiones:

1ª. Reducir el ámbito del hecho imponible limitándolo subjetiva y objetivamente. Desde el punto de vista subjetivo gravando sólo las

herencias relacionadas con parientes de grados próximos y objetivamente comprender sólo bienes no afectos a empresas.

2ª. Reducir las exenciones al máximo, admitiendo sólo las relativas a bienes adquiridos por entes públicos y a los de carácter histórico, cultural o social. El resto de los tratos de favor deberían hacerse como reducciones o bonificaciones en la base imponible y en la cuota. Estas reducciones y bonificaciones deberían ser limitadas y equiparadas a las que se puedan hacer en el IRPF y en el IS en relación con las transmisiones gratuitas gravadas por ellos.

3ª. Mejorar lo relacionado con la identificación de los bienes, su atribución a los titulares y lo relativo a su comprobación y valoración.

4ª. El tipo impositivo debería seguir siendo progresivo y en la medida de lo posible corregido a la baja.

5ª. Procurar la mayor simplificación en la gestión y recaudación del impuesto.

1.4. Algunas peculiaridades singulares de la tributación de las herencias

Aquí queremos ofrecer algunas observaciones respecto de la progresividad de dicha tributación, de la conflictividad con otros tributos, de la gestión del gravamen y del fraude.

a) Progresividad

La lucha por la progresividad ha sido una constante en la regulación de la imposición sobre las herencias.

Varios criterios han sido los seguidos para conseguirla, entre ellos podemos citar la magnitud de la herencia diferida o la de las adquisiciones, el grado de parentesco, el patrimonio del adquirente.

Todo ello operando principalmente en el tipo impositivo. No obstante, el modelo de tarifa utilizada ha sido la de progresividad por escalones en la que la base se parcela en tramos cuyo porcentaje aumenta con el crecimiento de la base, pero a cada tramo se aplica el porcentaje correspondiente. En cambio es muy difícil encontrar una tarifa por escalas, que igualmente la base se parcela en tramos y para cada uno de ellos se señala un porcentaje, pero la diferencia está en que

el porcentaje máximo alcanzado se aplica a toda la base, esto es, a la cantidad comprendida en todos y cada uno de los tramos. No se aplica el porcentaje correspondiente a cada tramo, sino que el del último tramo se aplica a la suma de todos ellos.

Todavía hay que señalar que la progresividad del Impuesto se puede conseguir no solo operando sobre el tipo impositivo sino también utilizando los demás elementos esenciales del Impuesto. Trataremos de desarrollar brevemente lo indicado. En el hecho imponible la progresividad varía según cual sea la amplitud del mismo y los supuestos de no sujeción. En las exenciones dependerá de la cuantía de las mismas y su variedad. En cuanto a los sujetos pasivos reconociendo tratos de favor en atención a sus circunstancias personales y familiares. En la base y en la cuota permitiendo reducciones y bonificaciones de varias clases (relacionadas con el parentesco, la transmisión de empresas, de la vivienda, de circunstancias personales, entre otras).

Si se optase por la supresión de la especial tributación de las herencias, de suerte que quedasen gravadas las transmisiones gratuitas en los dos impuestos más generales sobre la renta, esto es, el IRPF y el IS, la progresividad debería ser acorde con la que en ellos se establece y coordinada con la que pueda corresponder a operaciones equiparables, así otras transmisiones gratuitas y otras clases de incrementos y/o ganancias patrimoniales.

En torno a la progresividad de la tributación de las herencias se han hecho diversas críticas relacionadas con que constituye un atentado contra el ahorro, dañando la formación de capital en varias manifestaciones de la vida y especialmente en lo relativo a la creación y ampliación de empresas, lo que afectaría especialmente a las PYMES.

En contra de estas críticas se ha alegado que el gravamen se siente menos porque va unido a una adquisición gratuita y porque el causante o quien deja la herencia no tiene tanto en cuenta el impuesto a pagar por el heredero.

Son estas cuestiones de psicología financiera, difícil de valorar, y que tampoco deben incidir tanto en la regulación del Impuesto.

Relacionada con este tema podría tenerse en cuenta la alternativa de gravar las herencias liquidando el impuesto al causante o al adquirente. Tal planteamiento si puede tener importancia, ya que en cada caso las consecuencias pueden ser distintas.

En el caso de liquidar el impuesto al causante pueden hacerse las siguientes observaciones:

1ª. Que se liquidaría la riqueza acumulada durante la vida de una persona. Al tratar el tema desde el lado del IRPF, se ha llegado a criticar este impuesto por gravar periódicamente la renta, y que sería más justo una liquidación al final de la vida porque así podría hacerse un mejor cálculo de la renta obtenida a lo largo de la vida, logrando un equilibrio en la progresividad.

2ª. Que permitiría al causante ordenar su patrimonio en relación con sus sucesores.

3ª. Que el heredero se encontraría la herencia libre de impuesto, porque se liquidó al causante, lo que por otra parte agradaría al causante al permitirle de alguna forma defender en lo posible su patrimonio sin problemas tributarios para sus hijos.

b) Conflictividad con otros tributos

Son varios los tributos que pueden entrar en conflictividad con la imposición sobre las herencias, pero vamos a limitar el análisis a aquéllos que consideramos más importantes. Entre ellos podemos tener en cuenta uno de carácter general y de valor universal y otros que tienen un alcance más limitado, en el primer caso tendríamos el IVA y en el segundo un impuesto sobre la formalización de actos jurídicos, esto es, el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados (en adelante, IAD) y otro muy específico sobre incrementos y ganancias patrimoniales el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), de raigambre española y que pertenece a la Hacienda Municipal. No obstante, estos últimos impuestos se conocen en otros países, aunque con manifestaciones en alguna medida diferentes a la española.

c) IVA y tributación de las herencias

El IVA considerado como un impuesto sobre el consumo, en principio parece que no tendría ninguna relación con la tributación de las herencias. Sin embargo, en el IVA se gravan transmisiones de bienes y en ciertos casos puede existir alguna coincidencia con la tributación de las herencias.

Por una parte, cuando se desafecta un bien de una empresa por razón de herencia es gravado por el IVA, es decir, se destina a otro heredero o legatario que no va a ser titular de la empresa o simplemente se extingue y liquida ésta. Con ello no se da una doble imposición, ya que tributariamente no tiene nada que ver en sí con la herencia, pues el gravamen se da en cualquier desafectación de un bien de una empresa, ya que ello es normal por razón del mecanismo del IVA. Cuando un bien se afecta a una empresa deja de ser gravado por el IVA, ya que una vez incorporado a su equipo lo pagado por él se deduce de lo que corresponde pagar por otros conceptos.

En cambio cuando por herencia se transmita una empresa que, aunque con alguna alteración, sea susceptible de continuar con su actividad el IVA no se exige, porque figura como un supuesto de no sujeción en la normativa del mismo.

d) IAJD

Se trata de un impuesto que se exige por la expedición de documentos públicos por determinados profesionales, así en el caso de escrituras públicas, actas y otros expedientes notariales. La expedición de los documentos públicos para formalizar las herencias, también puede ser objeto de este Impuesto. No se trataría de una doble imposición porque el objeto del ISD y el del IAJD son diferentes. No obstante, en algunas ocasiones se ha cuestionado su coincidencia.

e) IIVTNU

Existe en España como un impuesto de carácter municipal y potestativo, que grava de una forma peculiar los incrementos de valor de los bienes de naturaleza urbana que se producen con ocasión de una transmisión, aunque ésta sea a título gratuito. El impuesto se exige ya se trasmita el terreno separado o formando parte de una construcción. Como se puede observar el objeto del impuesto sobre la transmisión es distinto del de este impuesto, ya que el primero recae sobre la propia transmisión y el IIVTNU grava el incremento o ganancia patrimonial que se origina con ocasión de la citada transmisión. Se trata de un gravamen muy singular, por cuanto el incremento o ganancia se calcula tomando como punto de partida el valor que el bien tiene en un impuesto inmobiliario de carácter patrimonial (en España el Impuesto

sobre Bienes Inmuebles) y después el incremento se valora en función de determinadas circunstancias, principalmente mediante una escala de coeficientes establecidos en función de los años que han transcurrido desde la adquisición del bien, estableciendo como tope un límite de años, así los últimos veinte años.

El tipo impositivo es de carácter proporcional, pudiendo llegar al 30%.

f) Gestión del impuesto

Simplemente expondremos alguna de las peculiaridades que ofrece la tributación de las herencias.

El procedimiento de gestión se inicia a instancia de parte, bien presentando una declaración en la que se hace constar unos datos para que después liquide la Administración o mediante autoliquidación por el sujeto pasivo o en otro caso de oficio por actuación de Administración.

Después siguen sus fases de tramitación y resolución. En lo que concierne a la tramitación las mayores peculiaridades giran en torno a la comprobación y valoración de los bienes, ya que se toma como valor predominante el valor real de los bienes. En cuanto a la resolución se opera bien liquidando el impuesto por la Administración o bien aceptando o corrigiendo ésta la autoliquidación.

g) Fraude

Ha sido una tributación en la que han operado muchas formas de defraudación. Unas veces se ha intentado defraudar totalmente evitando el pago del impuesto y otras reduciendo su progresividad. Entre las primeras estarían los distintos modos de pasar la titularidad de los bienes del causante al heredero antes de la muerte de aquél, de forma que ya constase el cambio de titularidad en documentos o registros públicos y privados. Otras operaciones fraudulentas han consistido en utilizar formas de transmisión para evitar la progresividad del impuesto y así encontramos donaciones anticipadas a los posibles herederos, para evitar que la tarifa progresiva se aplicase al total de lo que finalmente habrían de adquirir, también en esta línea se han constituido anteriormente a la sucesión cargas y derechos a favor del heredero sobre bienes que llegarían

a ser objeto de la herencia. La ingeniería jurídica ha sido abundante encajada en supuestos de fraude en general y también de fraude de ley.

Tales manifestaciones de fraude se han perseguido primeramente mediante una gestión complicada del impuesto y después al tipificar conductas fraudulentas específicas mediante ficciones y presunciones jurídicas. Estas presunciones y ficciones establecidas por el legislador han llegado a ser aceptadas por los contribuyentes, pero ello no ha impedido añadir complejidad en la aplicación del impuesto.

En cualquier caso pensamos que con la supresión del ISD y el gravamen de las transmisiones lucrativas por IRPF, muchas operaciones fraudulentas de las indicadas perderían importancia porque nos encontraríamos ante impuesto más general, en el que la configuración del mismo impide muchas de las conductas de fraude indicadas. Por otra parte, la gestión del IRPF es más completa, existe mayor información y se controlan y gravan incrementos y ganancias patrimoniales conseguidas por otras transmisiones y ello permite reconducir varias de las operaciones fraudulentas expuestas.

2. ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La tributación de las herencias en España se canaliza principalmente por este impuesto (ISD) y respecto de él parece oportuno hacer un sintético y elemental desarrollo.

2.1. Cuestiones generales: Concepto, evolución histórica; régimen jurídico y características

Las cuestiones a tratar en este apartado se consideran previas para una mejor comprensión del impuesto.

2.1.1. Concepto

El Impuesto sucesorio recae sobre la masa hereditaria en el momento en que ésta pasa del de *cuius* o causante al heredero.

En un principio se le consideró como ingreso vía tasas por los registros de última voluntad. En la actualidad, sin perjuicio de las tasas que puedan existir sobre la materia, el impuesto tiene un significado diferente, tanto porque es muy superior a las tasas que puedan recaer

sobre esos servicios, como por tratarse de un impuesto que generalmente va vinculado a una idea de progresión (Naharro Mora).

En el ámbito de la justificación encontramos opiniones diferentes, así como retribución al Estado por la protección general a la propiedad (Leroy-Beaulieu), por ser un impuesto a la renta capitalizada, pagado al final de la vida y no por cuotas temporales, por la misma razón se le critica por gravar una renta ahorrada, lo que no se produciría si se hubiese consumido (Ricardo Smith). Si bien hay autores que consideran que atenta menos contra el ahorro que un impuesto sobre el patrimonio (Pigou). Para evitar efectos psicológicos en este sentido se propone un impuesto progresivo en el tiempo, al ir pasando los bienes de padres a hijos, de éstos a nietos, etc., lo cual atenuaría el rigor psicológico (Rignano). Los criterios de la progresividad han ido cambiando en el tiempo y se han venido ampliando (magnitud del caudal relicto, volumen de las hijuelas, el parentesco entre el causante y heredero, la manera como se difiere la herencia y la fortuna poseída por el heredero).

2.1.2. *Evolución histórica*

Es un impuesto muy antiguo. En tiempo de los visigodos ya existía, pero como antecedente remoto más claro se señala la *vicesima hereditatis* (romana creada por Augusto con un tipo del 5%, elevado por Caracalla al 10%).

En la Edad Media se mencionan la mañería (la parte del vasallo que pasaba al señor) y la luctuosa (cantidad que el vasallo pagaba al señor para poder transmitir bienes a otros cuando moría sin herederos).

Una Real Cédula de Carlos III (19-9-1792) crea un tributo y lo afecta a la Caja de Amortización de la Deuda.

La manda pía forzosa (creada por las Cortes de Cádiz en 1811) tiene el carácter de tributo sucesorio, afectado al socorro de los heridos de guerra.

En 1829 se crea un recargo sobre las sucesiones intestadas.

La reforma de 1845 lo incluye en el Derecho de Hipotecas, muy cercano al Impuesto de Registro francés.

En 1872 se incluye en el denominado Impuesto de Derecho Reales y sobre Transmisión de Bienes.

La Reforma de 1900 eleva la progresividad para colaterales y extraños.

Por Ley de 29 de diciembre de 1910 se crea el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, similar al impuesto sucesorio y grava la posesión de bienes por personas que no transmiten (fundaciones, asociaciones, corporaciones, etc.).

En 1926 se crea el impuesto sobre el caudal relicto que recae sobre la masa hereditaria en lugar de ser sobre la porción hereditaria.

La Reforma de 1940 refuerza la exacción del impuesto mediante el establecimiento de presunciones de reintegración de bienes, se configura el ajuar doméstico, se elevan los tipos y se exime la legítima de los descendientes y cónyuge.

En 1964 se suprime el impuesto sobre el caudal relicto y va a recaer sobre la porción hereditaria o legados adquiridos. Otras modificaciones son el completar las presunciones y establecer una tarifa de progresividad discontinua, se crea un gravamen complementario para las herencias superiores a diez millones con un carácter benéfico o social. Hay que esperar a 1978 para admitir el criterio de progresividad en función del patrimonio poseído por el adquirente.

2.1.3. Régimen jurídico

La normativa aplicable a este impuesto está constituida esencialmente por el contenido de las siguientes disposiciones:

- Ley n.º 29/1987 de 18 de diciembre de 1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Reglamento, aprobado por el Real Decreto n.º 1629/1991 de 8 de noviembre de 1991.

Ambos han sido objeto de modificaciones sucesivas por las Leyes de Presupuestos y por las denominadas de Acompañamiento y Reales Decretos.

En materia agrícola es importante la Ley n.º 19/1995 de 4 de julio de 1995 de Modernización de las Explotaciones Agrarias (explotaciones prioritarias, bajo una linde, etc.).

Como Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas (CCAA) hay que tener en cuenta la normativa propia de éstas (Ley Orgánica n.º 8/1980 de 22 de septiembre de 1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas. LOFCA, modificada por Ley Orgánica n.º 7/2001 de 27 de

diciembre de 2001, Ley n.º 21/2001 de 27 de diciembre de 2001, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía, principalmente, y además la legislación emanada por las distintas CCAA).

2.1.4. Características

Es un impuesto que adquiere carácter fiscal, es decir, se establece por necesidades recaudatorias del fisco, a principios del siglo XIX en Inglaterra y Estados Unidos de América. Después, a finales de dicho siglo y principios del XX se introducen en él criterios de equidad (TAIT).

Se trata de un impuesto que goza de una cierta aceptación por gravar la riqueza al ser adquirida a título lucrativo, atenúa la concentración de riqueza y constituye una imposición, aunque sea tosca, sobre el patrimonio neto (SHOUP).

Desde el punto de vista de su objeto se caracteriza:

- Por gravar el tráfico patrimonial de carácter lucrativo.
- Recae esencialmente sobre las transmisiones *mortis causa*, aunque también grava actos intervivos (donaciones).
- Sólo sujeta a las personas físicas.

Atendiendo a su naturaleza es un Impuesto:

- Directo (así se prevé en la Ley reguladora, en las Leyes de Presupuestos, no es trasladable y recae sobre la adición de nuevos elementos patrimoniales al patrimonio del adquirente).
- Personal. El hecho imponible se matiza por circunstancias personales (persona física, ser nacional).
- Subjetivo. En torno a su cuantificación se ponderan circunstancias personales (parentesco, relación con el cuasante, etc.). Lo que no resulta tan claro cuando se trata de donaciones.

Además es un impuesto cedido a las CCAA (LOFCA, Ley n.º 21/2001 de 27 de diciembre de 2001).

2.2. Hecho imponible

El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe ser analizado en cada uno de sus aspectos. Los aspectos a que me

refiero son el material, el espacial y el temporal, pues el aspecto subjetivo sólo atiende a la contemplación personal y más bien marca ya una relación entre hecho imponible y sujeto pasivo. En este impuesto, al ser de tipo personal en gran medida, el elemento subjetivo pudiera tener especial consideración, porque el hecho imponible se circunscribe a una persona y con independencia de ella no tendría vida. Como diría Sainz de Bujanda, el elemento subjetivo afecta a la estructura y cualifica el contenido del hecho imponible.

2.2.1. *Aspecto material (artículo 3)*

En el ISD se gravan las adquisiciones sucesorias (herencias y legados y también donaciones mortis causa), las de tipo lucrativo inter vivos (donaciones y otros negocios jurídicos) y también las cantidades percibidas por seguros de vida (cuando el beneficiario sea distinto del contratante).

Tales adquisiciones se gravan en cuanto sean realizadas por persona física. Las adquisiciones por personas jurídicas no están sujetas a este impuesto y sí al Impuesto de Sociedades (IS).

Respecto de la calificación de bienes y derechos hay que estar al C.C. (artículos 333 y 334), al Derecho Administrativo y a las normas especiales tributarias que se deban aplicar.

2.2.2. *Aspecto espacial (artículo 2)*

El impuesto se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes especiales del País Vasco y Navarra y de lo dispuesto en los Convenios y Tratados Internacionales que formen parte del ordenamiento interno. También habrá que estar a la normativa reguladora de la Cesión de los Tributos a las CCAA (Ley n.º 21/2001 de 27 de diciembre de 2001).

2.2.3. *Aspecto temporal (artículo 24)*

La terminología normal en nuestra normativa del aspecto temporal coincide con la palabra «devengo», momento en el que se efectúa el hecho imponible en su dimensión temporal.

El devengo en el IDS es distinto según que se trate de actos *mortis causa* o *inter vivos*:

a) En la adquisición *mortis causa* y en los seguros de vida el día del fallecimiento del causante o del asegurado o, en su caso, cuando sea firme la sentencia de declaración del fallecimiento del causante (artículo 196 C.C.). Si el ausente se presenta después (artículo 197 C.C.) habrá lugar a la devolución de ingresos indebidos (teniendo en cuenta las reglas de la prescripción), con la posibilidad de considerar nulos los actos.

b) Si se trata de actos inter vivos (sólo donaciones o actos similares) cuando se cause o celebre el acto o contrato.

Finalmente cuando exista una condición o limitación (condición, término, fideicomiso o limitación) el impuesto se devenga cuando desaparezcan.

2.2.4. *Supuestos de no sujeción*

Significan una delimitación negativa del hecho imponible, es decir, situaciones que no quedan comprendidas en el mismo.

La ley precisa tal supuesto de no sujeción en torno a las adquisiciones lucrativas adquiridas por personas jurídicas (artículo 3,2), que se gravan por el IS.

El Reglamento (artículo 3) delimita unos supuestos de no sujeción (premios, indemnizaciones, subvenciones, becas, primas, gratificaciones, auxilios, cantidades entregadas por entidades a trabajadores, prestaciones a los beneficiarios de planes de pensiones, la cantidad percibida por un acreedor como beneficiario de un seguro para garantizar el pago de una deuda) en un sentido aclaratorio de la legislación tributaria. Igualmente precisa la incompatibilidad entre el ISD y el IRPF (artículo 4).

2.2.5. *Presunciones integradoras (artículo 4)*

Las presunciones de este precepto se refieren al hecho imponible, al estar en el Capítulo II del «Hecho imponible», a diferencia de las que se prevén en relación con la base imponible.

Tales presunciones son dos:

a) La primera se concreta en la existencia de transmisión cuando resulte disminución en el patrimonio de una persona y simultáneo o posterior incremento (límite de cinco años) en otra que sea cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.

Esta presunción requiere la concurrencia de unos requisitos:

- Disminución patrimonial en una persona e incremento en otra.
- Que entre la disminución y el posterior incremento no medie un período, esto es, el de prescripción (4 años).
- Que entre las personas afectadas exista un vínculo familiar (cónyuge y descendientes) o jurídico (herederos o legatarios).
- Que la disminución y el incremento se deduzcan de los Registros Fiscales o de datos que obren en la Administración.

b) La otra presunción se refiere a los supuestos de actuación de los ascendientes en las adquisiciones de bienes para los menores como representantes de éstos.

Requisitos de la presunción:

- Que se adquieran bienes o derechos a título oneroso por un ascendiente a favor de un descendiente.
- Que el descendiente sea menor de edad.
- Que el ascendiente actúe en representación del menor.
- Que no se pruebe la existencia de bienes en el menor para realizar la adquisición o que existiendo no se apliquen a la misma.

Tales presunciones son *iuris tantum*, es decir admiten la prueba en contrario. Por ello no se podrá girar la liquidación correspondiente (que las tenga en cuenta) por la Administración, sin antes comunicar las presunciones para que los interesados hagan las alegaciones oportunas (Ver artículo 92 del RISD).

2.3. Exenciones

En el ISD las exenciones han quedado muy reducidas. Se regulan las deducciones en la base imponible y las deducciones en la cuota, estas últimas para evitar la doble imposición internacional. Ambas serán estudiadas al analizar la base liquidable y la cuota, respectivamente.

Las exenciones que subsisten son de carácter transitorio. Aunque algunas tienen mayor permanencia. Entre las exenciones estarían las de la segunda disposición transitoria (derechos adquiridos a tenor de la Ley n.º 49/1981 de 24 de diciembre de 1981); disposición transitoria

tercera (bonos de bancos industriales adquiridos antes del 19-1-1987. Previstos en la de Ley 29-11-1963) y disposición transitoria cuarta (beneficiarios de seguros de vida celebrados antes de la publicación del proyecto de esta Ley en el Boletín Oficial de las Cortes). También las previstas en la Disposición Final Cuarta, respecto de la Iglesia Católica, según Acuerdo de 3-1-79 y Asociaciones Confesionales (Ley 5-7-80 de Libertad Religiosa).

2.4. Sujetos pasivos y responsables

2.4.1. Sujetos pasivos

Los sujetos pasivos en el ISD son los adquirentes de bienes y derechos a título lucrativo. Tales sujetos pasivos son contribuyentes, no existen sustitutos.

Son contribuyentes (artículo 5):

- En las adquisiciones *mortis causa* los causahabientes.
- En las donaciones y adquisiciones lucrativas intervivos el donatario o el favorecido por ellas.
- En los seguros de vida los beneficiarios.

Pueden serlo por obligación personal, en el caso de ser residentes en España (según LIRPF), exigiendo el impuesto por todos bienes adquiridos, cualquiera que sea el lugar donde estén situados los bienes y derechos. También pueden tributar por obligación personal los funcionarios y representantes del Estado en el extranjero de acuerdo con los requisitos de la LIRPF (artículo 6 LISD).

El resto de los contribuyentes lo harán por obligación real, por los bienes y derechos que estuvieran situados, hayan de ejercitarse o cumplirse en territorio español o por cantidades percibidas de seguros celebrados con entidades españolas o extranjeras que operen en ella (artículo 7 LISD).

2.4.2. Responsables subsidiarios (artículo 8)

- En las transmisiones *mortis causa* quienes entreguen cantidades en depósito o devuelto las garantías constituidas.
- En los seguros de vida las entidades que entreguen las cantidades a los herederos o a los designados en contratos.

- Los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.
- También lo serán los funcionarios que autoricen el cambio de sujeto en cualquier tributo y ello suponga una adquisición gravada por el impuesto, sin exigir previamente la justificación del pago del mismo.

2.5. Bases: A) Imponible; B) Liquidable

Se distinguen en la regulación del impuesto ambas bases de acuerdo con lo previsto en la LGT (artículos 47 y ss.).

2.5.1. *Base imponible*

La cuantía de la base vendrá integrada (artículo 9):

- En las transmisiones *mortis causa* por el valor neto (valor real de bienes y derechos menos cargas, deudas y gastos deducibles) de las adquisición individual de cada causahabiente.
- En las donaciones *inter vivos* y adquisiciones equiparables el valor neto (valor real menos cargas y deudas deducibles) de los bienes y derechos adquiridos.
- En los seguros de vida por las cantidades percibidas por los beneficiarios. Éstas se acumularán al resto de la porción hereditaria cuando el causante sea contratante del seguro individual o asegurado en el seguro colectivo.

La determinación de la base se hará por estimación directa y excepcionalmente por estimación indirecta (artículo 10).

Adición de bienes (artículo 11):

- Los bienes que hubiesen pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento, salvo transmisión fehaciente y se hallen en poder de persona distinta del heredero o legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos. Se puede destruir probando que en el patrimonio del causante existen bienes equivalentes.
- Los bienes adquiridos en los tres años anteriores al fallecimiento a título oneroso reservándose el usufructo el causante y la nuda propiedad al heredero o legatario y parientes hasta el tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

- Los bienes que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cinco años anteriores al fallecimiento, reservándose el usufructo o derecho equivalente, excepto que se trate de renta por seguros contratados con entidades legalmente dedicadas a ellos.
- Los valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieren endosado, siempre que no se retiren o se tome la razón en los libros de la entidad correspondiente con anterioridad al fallecimiento del causante. Podrá destruirse la presunción si se prueba que en la herencia existe una equivalencia de valor.

Si los interesados rechazasen la incorporación de estos bienes y derechos presuntos, se excluirán de la liquidación hasta la resolución definitiva.

Si se liquidó por ITP se deducirá lo pagado de lo que corresponda por ISD, siempre que la cuota por éste sea superior.

También son aplicables las presunciones de titularidad o cotitularidad previstas en la LGT y en LIP.

Igualmente, se incorporará en la base el ajuar doméstico (3% de la masa hereditaria, salvo que se declare otro mayor o se justifique fehacientemente un valor inferior o su inexistencia).

Partidas deducibles:

- Las cargas (artículo 12) que disminuyan el valor de los bienes o derechos (censos, pensiones, etc.).
- Las deudas (artículo 13) contraídas por el causante acreditadas por documento público o documento privado que reúna los requisitos del artículo 1227 del C.C. o justificadas de otro modo que no sean a favor de interesados (heredero, legatario de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de cualquiera de ellos, aunque renuncien a la herencia. En especial serán deducibles las correspondientes a tributos o a deudas de la Seguridad Social.
- Los gastos deducibles (artículo 14) de testamentaría o abintestato con carácter litigioso en interés común de todos los herederos. También son deducibles los gastos de última enfermedad y entierro o funeral en cuanto se justifiquen. Estos últimos deberán guardar la debida proporción con el caudal hereditario, según los usos y costumbres.

En el caso de las donaciones y transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, las cargas se referirán a los bienes adquiridos y las deudas han de estar garantizadas con ellos.

Comprobación (artículo 18):

El valor de los bienes y derechos adquiridos podrán comprobarse según el artículo 57 de la LGT).

Los interesados deberán declarar el valor real y prevalecerá si es superior al comprobado.

Igualmente, si el valor obtenido es superior al resultante de las reglas del IP, se tendrá en cuenta a efectos de este impuesto en la anualidad corriente y en las siguientes.

No se incurrirá en sanción si se declaran los valores según las reglas del IP.

2.5.2. *Base liquidable (artículo 20)*

La base liquidable «es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley» (artículo 54 LGT).

Las deducciones previstas son de distintos tipos:

- Unas por razón de parentesco, clasificándose en cuatro grupos y señalando una cantidad a cada uno de ellos:
  - 1º. Descendientes y adoptados menores de 21 años, incrementándose por cada año menos que tenga el causahabiente, con un límite
  - 2º. Descendientes y adoptados mayores de 21 años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.
  - 3º. Colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.
  - 4º. Colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no tendrán deducción.
- Por minusvalía (con discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65% se reducirá en cuna cuantía y si es superior al 65% la reducción es más elevada) además de las anteriores por parentesco.

- Por seguros de vida una reducción del 100% (hasta un límite) de las cantidades que se perciban como beneficiarios por el cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante y adoptado.
- Por adquisición *mortis causa* de una empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades con exención en IP (artículo 4 de su Ley) el 95%, siempre que el adquirente sea el cónyuge, descendiente o adoptado y en su defecto ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado del fallecido. Se exigen unos requisitos de continuidad en la actividad (10 años) y también que se trate de personas que ejerzan la actividad a título principal, personal y directa, que ejerzan gestión de dirección, tengan una determinada participación y obtenga una remuneración, entre otras.
- En el caso de transmisión *inter vivos* de la empresa, negocio profesional o participaciones la reducción será del 95% y con condiciones semejantes a las anteriores y además que el donante tenga más de 65 años o tenga incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- Con el mismo porcentaje y permanencia que en los números anteriores cuando se trate de adquisición de vivienda habitual (hasta un límite) por el cónyuge, ascendientes o descendientes o colateral mayor de 65 años que hubiera convivido con el causante durante más de 2 años antes del fallecimiento.

  Si no se cumplen los requisitos se pagará el impuesto reducido y el interés de demora.
- Cuando se den dos o más transmisiones *mortis causa* a favor de descendientes en un período máximo de diez años, en las ulteriores transmisiones se deducirá de la base el importe del impuesto satisfecho por las anteriores. Se permiten las subrogaciones de bienes si se prueba fehacientemente.

En el supuesto de obligación real de contribuir sólo se aplicarán las deducciones por parentesco. También en la obligación personal cuando el causante o causahabiente no fueren residentes en territorio español.

En las donaciones la base liquidable coincidirá con la imponible, salvo respecto de adquisiciones agrícolas, hoy de difícil aplicación (disposición final primera) y sin perjuicio de lo antes indicado.

Las reducciones se practicarán por el siguiente orden: En primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las CCAA (artículo 20 LISD, modificado por la Ley n.º 21/2001 de 27 de diciembre de 2001).

Las deducciones indicadas pueden ser modificadas por las CCAA. Las Leyes de presupuestos también están autorizadas para hacer modificaciones (requisito exigido por el artículo 134,7 de la CE).

Hemos tratado de indicar aquellas deducciones que son más generales, ya que la legislación autonómica va ampliando las deducciones.

2.6. Tipo impositivo (artículo 21)

Se trata de un tipo impositivo progresivo en su modalidad de progresividad discontinua. Se divide la tarifa en escalones y a cada uno de ellos se asigna un porcentaje y se detiene a partir de una cantidad.

Tal tarifa puede modificarse por las CCAA (artículo 22 LISD, modificado por la Ley n.º 21/2001 de 27 de diciembre de 2001) y también por la Ley de Presupuestos.

2.7. Cuota y deuda (artículos 22 y 23)

La cuota es el resultado de aplicar la tarifa a la base liquidable. Después se aplican unos coeficientes en función del parentesco y del patrimonio preexistente (el propio) del adquirente. La aplicación de los coeficientes pueden dar lugar a un error de salto, que se corregirá en el exceso de aumento de la cuota respecto de la cuantía en que haya saltado el tramo, de acuerdo con lo previsto en la Ley (diferencia entre: cuota íntegra según coeficiente menos cuota resultante de la aplicación del coeficiente inferior, —y— patrimonio preexistente al que se aplicó el coeficiente menos importe máximo del patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del coeficiente inferior). La reducción se practicará de oficio.

El patrimonio preexistente se valorará según las reglas del IP.

Se prevé la reducción por doble imposición internacional, deduciéndose de la cuota la menor de las cantidades siguientes lo pagado en el extranjero o el resultado de aplicar a la base procedente del extranjero el tipo medio de gravamen.

Las CCAA pueden establecer deducciones y bonificaciones, que serán compatibles con las de la normativa estatal y sin que la modifiquen. Las deducciones y bonificaciones de las CCAA se aplicarán con posterioridad a las reguladas por el Estado (apartado 3 del artículo 23 LISD, añadido por la Ley n.º 21/2001 de 27 de diciembre de 2001).

2.8. Normas especiales (artículos 26 a 30)

Se establecen algunas respecto de:

- La valoración de usufructos (vitalicio 70% si el usufructuario tiene menos de 21 años y después se reduce un 1% por cada año más que tenga. Temporal 2% por cada año con el límite del 70%).
- La nuda propiedad que es la diferencia entre el valor del bien y el valor del usufructo.
- Los derechos de uso y habitación se valoran como el usufructo, pero partiendo del 75% del valor del bien.
- La tributación de la extinción del usufructo se efectuará por su valor en tal momento.
- Siempre que se adquiera facultad de disponer se liquida por pleno dominio, en otro caso por usufructo.
- También tributan los excesos de adjudicación.
- En la renuncia de la herencia si es simple y gratuita se tendrá en cuenta el patrimonio preexistente y el parentesco del renunciante. En otro caso se exigirá el impuesto al renunciante y además por donación o cesión de la parte renunciada.
- Las donaciones remuneratorias tributarán como tales y por el total importe. Si existen prestaciones recíprocas por la diferencia
- Las donaciones entre donante y donatario realizadas en el ciclo de tres años se acumulan como si fuere una sola.
- Las donaciones antes de 5 años del fallecimiento se acumularán a la sucesión.

2.9. Infracciones y sanciones (artículo 40)

Serán las previstas en la LGT.

2.10. Gestión del impuesto (artículos 34 y ss.)

Procedimiento (reglas especiales: artículos 34 y ss):

- Competencia: Delegación o Administración de Hacienda u oficinas de las CCAA (actualmente éstas).
- Regulación: De las autoliquidaciones, liquidación y pago se hará por el Estado, salvo lo que establezcan las CCAA (artículo 24 LISD, modificado por la Ley n.° 21/2001 de 27 de diciembre de 2001).
- Fases:
    - Iniciación: Por declaración o autoliquidación (todos los herederos de acuerdo) y por inspección.
    - Plazo de presentación de la declaración o autoliquidación: 6 meses desde el fallecimiento y prórroga (solicitada) de igual tiempo y 30 días en los demás casos.

      Quien presente los documentos tendrá el carácter de mandatario a efectos de comunicaciones y liquidación.
- Lugar: En el caso de herencia en la residencia habitual del causante; en cuanto a los actos lucrativos inter vivos donde radiquen los bienes; respecto de los seguros de vida podrá optarse por el lugar donde pague la aseguradora.
- Investigación e inspección: Aplicación de las reglas generales.
- Liquidaciones: Se permiten liquidaciones parciales a cuenta, previa solicitud y respecto de créditos, seguros de vida, depósitos en dinero, valores, efectos y otros bienes. Tales liquidaciones son a cuenta de la liquidación final. Se aplica la tarifa y coeficientes y no se permiten deducciones. No son necesarias si se autoliquida el impuesto.
- Deberes de colaboración: Comunicar datos a la Administración por notarios, registradores, jueces y entidades de seguros. Por entidades, autoridades y particulares no se podrán entregar bienes a personas distintas de sus titulares, sin que se acredite el pago del Impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice.
- Pago: En los plazos de la LGT (artículo 62). Se puede hacer también en bienes del Patrimonio Histórico Español.

La ley contempla la posibilidad de fraccionar y aplazar el pago y especialmente en los casos de transmisión de actividad empresarial, profesional y vivienda (*Vid.* artículos 24, 40, 46 y ss., 61, 63 y ss. de la Ley n.º 21/2001 de 27 de diciembre de 2001).

Algunas consideraciones sobre el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común

*José Enrique Fernández de Moya**

SUMARIO: *1. Introducción.– 2. Los impuestos estatales cedidos.– 3. El Fondo de Compensación Interterritorial.– 4. Las asignaciones relativas en los Presupuestos Generales del Estado.– 5. La financiación autonómica a través del Presupuesto de la Unión Europea.– 6. Una breve reflexión: La propuesta de la Comunidad Autónoma de Cataluña, sobre la reforma del vigente sistema de financiación autonómica.– 7. Conclusiones.*

1. INTRODUCCIÓN

El sistema de financiación para las Comunidades Autónomas —en adelante, CCAA- de régimen común se rige por el marco multilateral definido por la Constitución Española —en lo sucesivo, CE— y por la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA, conocida como la LOFCA, Ley n.° 21/01 de 27 de diciembre de 2001.

* Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén.

La LOFCA, atendiendo a los principios constitucionales, contempla para las haciendas autonómicas la autonomía y la suficiencia financiera[1] a través de los recursos tributarios,[2] con la finalidad de hacer efectivo el principio de solidaridad interterritorial.

El sometimiento de la actividad financiera a la solidaridad y coordinación se encuentra asimismo de forma sectorial en pronunciamientos del TC, que se refieren a cuestiones en que se planteaban proyecciones concretas de estos últimos.

Por su especial claridad expositita mencionamos en cuanto a la solidaridad la STC n.º 13/92 de 6 de febrero de 1992 que declara: «[...] Otro de los límites intrínsecos radica en el principio de solidaridad que nuestra CE invoca repetidas veces y que en definitiva no es sino un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la Nación Española. Su contenido más importante es el financiero y en tal aspecto parcial, en base a su carácter instrumental, como fundamento del Fondo de Compensación Interterritorial, toma como finalidad este instrumento la corrección de desequilibrios económicos interterritoriales tratando de hacer efectivo el principio de solidaridad [...]».

Esta suficiencia financiera prevista en la LOFCA se articula a través de varias fuentes de financiación, entre otras las siguientes:

---

1 La expresada naturaleza del principio de autonomía financiera se exterioriza en los diversos sectores de la actividad financiera, como es el caso de la actividad presupuestaria y de gasto público. Así lo pone de manifiesto el fundamento jurídico séptimo de la Sentencia del Tribunal Constitucional —STC— n.º 13/92, de 6 de febrero de 1992, al decir que: «La autonomía presupuestaria de las CCAA, esto es, su capacidad para disponer libremente de sus recursos financieros, asignándolos a los fines mediante programas de gasto elaborados según sus propias prioridades —y ello desde luego, dentro del respeto a los principios constitucionales de solidaridad entre todos los españoles y de coordinación con la Hacienda estatal— adquiere un papel capital en la realización efectiva de la autonomía financiera de las CCAA, reconocidas en la CE».

2 Igualmente en el ámbito tributario de la actividad financiera se pone de relieve el doble carácter del principio al que venimos aludiendo en la STC n.º 49/95, de 16 de febrero, afirmando en su fundamento jurídico cuarto, lo siguiente: «[...] Sin embargo, la potestad tributaria de las CCAA, no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las haciendas autonómicas, entre cuyos límites, algunos son consecuencia de la articulación del ámbito competencial —material y financiero— correspondiente al Estado y a las CCAA [...]».

- Los impuestos estatales cedidos, como opción de desarrollo de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, conforme a lo previsto en el articulo 157.1 letras a y b de la CE.[3]
- Las asignaciones relativas al cumplimiento del mandato constitucional que hace efectivo el artículo 158 de la CE, a través del instrumento conocido como el Fondo de Compensación Interterritorial —FCI— como mecanismo corrector de desequilibrios territoriales.[4]

La regulación del FCI en la CE es bastante escueta. Las finalidades que se le asignan son claramente dos: la primera, hacer efectivo el principio de solidaridad —de cuyo reconocimiento y garantía se ocupan los artículos 2 y 138 de la CE— y la segunda, corregir los desequilibrios económicos territoriales.[5]

- La financiación que proviene de transferencias del Estado en su actuación inversora, a través de los Presupuestos Generales del Estado, junto a los fondos provenientes de la Unión Europea, en el marco de la política presupuestaria europea, las conocidas Perspectivas

---

3. El artículo 157.1 de la CE, establece que: «1.- Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales [...]».

4. Como es sabido, una de las novedades principales que introdujo la CE de 6 de diciembre de 1978 fue la del modelo de distribución territorial del poder político. Se rompió con una estructura de poder centralista, y se implantó un modelo descentralizado, que pretendía acercar el poder a la ciudadanía, a través de las CCAA, y de la asunción de un mayor número de competencias por parte de los entes locales. El FCI, como instrumento de financiación de las CCAA, queda regulado en el apartado segundo del artículo 158 de la CE, al establecer que: «Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un fondo de compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las CCAA y provincias, en su caso».

5. El artículo segundo de la CE, establece lo siguiente: «La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas». Por su parte, el artículo 138 de la CE, indica que: «1.- El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo segundo de la CE, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular. 2.- Las diferencias entre los Estatutos de las distintas CCAA, no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales».

Financieras, recientemente aprobadas para el próximo septenio 2007-2013.

Conviene destacar que dentro de los recursos financieros derivados del principio de autonomía financiera se completan con los recursos que se obtienen del Fondo de Suficiencia —en adelante, FS— que permiten que cada Comunidad Autónoma cuente con los recursos necesarios para prestar sus servicios con independencia de lo que se recaude en cada territorio, todo ello con la finalidad, de hacer efectivo el principio de solidaridad interterritorial.

Estas transferencias del FS, cubren las necesidades de gasto que no se pueden cubrir con recursos tributarios generados por cada Comunidad Autónoma, por lo que no tienen en cuenta el esfuerzo fiscal realizado en cada territorio sino las necesidades de gasto en la prestación de los servicios públicos, tales como sanidad, educación o servicios sociales en función de la población asistida.[6]

2. LOS IMPUESTOS ESTATALES CEDIDOS

A partir del acuerdo 1/96 del Consejo de Política Fiscal y Financiera[7] —en adelante, CPFF— de 23 de septiembre de 1996, por el que se aprobó el sistema de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001, se inició una abierta apuesta por los impuestos estatales cedidos con competencias normativas, como instrumento de impulso de la corresponsabilidad fiscal, una apuesta consolidada en el vigente sistema de financiación autonómica desde el año 2002.

---

6 Un dato muy importante a tener en cuenta es el montante global que los Presupuestos Generales del Estado —en adelante, PGE— destinan al FS. Así en los PGE del año 2006, el montante global alcanzó la cifra de 29.248,61 millones de euros, siendo la CA de Andalucía la que resulta más beneficiada de dichas aportaciones alcanzando los 8.062,55 millones de euros, en concreto, el 27,6% del total del FS, la CA menos beneficiada fue La Rioja, con una asignación de 334,65 millones de euros, un 1,1% del total. En los PGE del presente año 2007, la CA de Andalucía ha vuelto a ser la más beneficiada, así sobre un total del FS de 31.500,60 millones de euros, recibió 8.683,98 millones de euros, un total del 27,6% y también nuevamente La Rioja, fue la CA que menos recibió de dicho FS, 359,86 millones de euros, el 1,1% sobre el total del FS.

7 El Consejo de Política fiscal y Financiera es un órgano de carácter colegiado que está compuesto por representantes, tanto del Gobierno de España como de todas y cada una de las 17 Comunidades Autónomas que conforman la organización territorial del Estado en España, junto a Ceuta y Melilla. El Gobierno de España está representado actualmente por el Ministro de Economía y Hacienda, y las respectivas CCAA, tienen como representantes a los Consejeros de Economía y Hacienda de las mismas.

A través de las competencias normativas, las CCAA pueden incidir en aquellos elementos del impuesto estatal en los que la legislación estatal les otorga esa posibilidad.

Ello supone que desde la perspectiva teórica pueden expresar un poder de dirección a través de su poder normativo y además tales decisiones pueden suponer una adaptación de los ingresos a los gastos variables incrementando o disminuyendo tales ingresos.

Lo que implica que potencialmente las CCAA pueden afectar al modo en que se distribuye la carga tributaria, al alza o la baja, otorgando determinados incentivos fiscales, a diferencia de los recargos y los impuestos propios que en todo caso implica una mayor presión fiscal sobre los contribuyentes al superponerse —salvada la prohibición de la doble imposición— en todo caso a la imposición estatal.[8]

De acuerdo con el dato clave de la capacidad de modulación de la carga tributaria en función de los objetivos y fines que se quieren satisfacer, los parámetros a considerar a la hora de que el Estado adopte la decisión sobre los concretos impuestos y las concretas competencias normativas que se ceden, son: el volumen de los ingresos a percibir y el patrón distributivo de los ingresos que se permiten establecer.

Lo que, en definitiva, suponen incidir en la capacidad de la CA, de decidir y llevar a cabo las propias decisiones políticas, es decir, en la conexión de las vertientes del ingreso y del gasto autónomo.[9]

Conviene señalar que si bien es cierto que el patrón distributivo y la potencia recaudatoria se convierten en elementos que determinan la cesión tributaria, no es menos cierto que, en nuestro sistema tribu-

---

[8] Es decir a través de la cesión de competencias normativas en impuestos estatales cedidos es apreciable por el ciudadano cómo la Comunidad Autónoma lleva a cabo sus decisiones en torno al desarrollo de sus competencias que implican un gasto conectándolas con decisiones en la vertiente del ingreso tributario necesario para financiarlo. Tal conexión se expresa igualmente en el artículo 156 de la CE, cuando indica que: «Las CCAA, gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias [...]».

[9] Es evidente, que no puede alcanzarse un importante volumen de ingresos mediante la cesión de competencias normativas en un solo impuesto y tampoco parece posible que la intervención en el patrón distributivo de un único impuesto pueda tener importante virtualidad a los efectos pretendidos. Por ello ambas medidas para la cesión exigen su articulación en un número de impuestos lo suficientemente amplio como para poder hablar con seriedad de su utilidad al servicio de la autonomía financiera.

tario conviven dos figuras impositivas que reúnen y combinan ambos parámetros positivos y los caracteres de perceptibilidad y potencia recaudatoria.

Nos estamos refiriendo a los dos pilares de la imposición directa e indirecta, que se encuentran a la cabeza de las cifras recaudatorias, en concreto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —IRPF— y del Impuesto sobre el Valor Añadido —IVA—.

La Ley n.º 21/01, de 27 de diciembre de 2001, la denominada LOFCA, determina y señala los porcentajes de cesión sobre la recaudación en relación con los siguientes impuestos: 33% del IRPF, 35% del IVA, 40% del rendimiento del impuesto sobre la cerveza, 40% del rendimiento por impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, 40% del rendimiento sobre productos intermedios, 40% del rendimiento del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, 40% del rendimiento del impuesto sobre hidrocarburos, 40% sobre las labores del tabaco y el rendimiento del impuesto sobre la electricidad, siendo en este último caso la cesión tributaria total.

La inclusión a partir de 2002 de la cesión recaudatoria en la imposición indirecta puede conducir en línea de principio a una valoración positiva. Ésta procede del hecho cierto de que a través de la misma se logra que el caudal cedido, en definitiva el volumen de ingresos de que disponen libremente las CCAA, se vea incrementado.[10]

La CE contiene un sistema de solidaridad que se instrumenta a través de nuestra Carta Magna y de la propia LOFCA. En este sentido, la STC n.º 135/92, deja bien claro los siguientes aspectos del principio de solidaridad.

---

[10] El sistema previsto en la Ley n.º 21/01 de 27 de diciembre de 2001 fija como variables a utilizar en el vigente modelo de financiación autonómica, las competencias comunes, la sanidad y los servicios sociales. Conviene señalar que dentro de las competencias comunes se fija en un 94% el criterio de población, un 0,60% el criterio de insularidad, un 4,20% el criterio de superficie y el 1,20% el criterio de la dispersión geográfica. Cuando hablamos de la variable sanidad, los elementos a tener en cuenta son los siguientes, en primer lugar, en un 75% la población protegida, en segundo lugar, con un 24,5% la población mayor de 65 años y en último lugar, con un 0,50% la insularidad. En último lugar, cuando nos referimos a la variable de los servicios sociales, el actual sistema de financiación autonómica fija en un 100% la financiación para la población mayor de 65 años. Es importante también señalar que existe en el vigente sistema de financiación dos fondos, uno de renta relativa dotado con una asignación presupuestaria de 150,25 millones de euros, y otro fondo relativo a la densidad de población, dotado con un importe de 48,08 millones de euros.

En primer lugar, su carácter de factor de equilibrio entre la autonomía y la indisoluble unidad de la nación española.

En segundo lugar, su naturaleza predominantemente financiera en equilibrio a su vez con la autonomía financiera y la coordinación como también ha destacado el Tribunal Constitucional.

En tercer lugar, la existencia de determinados instrumentos que materializan este principio como el FCI —artículo 158.2— y las asignaciones de nivelación —artículo 158.1—.[11]

De esta configuración de un sistema de solidaridad forma parte indisociable la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Ley Orgánica n.º 8/80 de 22 de septiembre de 1980, modificada por la vigente Ley n.º 21/01 de 27 de diciembre de 2001, como bloque de constitucionalidad al ser una ley reclamada por el artículo 157.3 de la CE.

3. EL FONDO DE COMPENSACIÓN INTERTERRITORIAL

Del contenido de nuestro texto constitucional se puede deducir que el principio de autonomía es un elemento básico del modelo de organización territorial del Estado —artículos 2 y 137 de la CE—. Este principio ofrece una vertiente económica importantísima, ya que, aun cuando ésta tenga carácter instrumental, la amplitud de los medios de que se dispone determina las posibilidades de hacer realmente efectiva esa autonomía. En este contexto económico, la autonomía tiene el límite claro de la solidaridad interterritorial que asimismo proclama la CE.

El principio de solidaridad se constituye, por tanto, como una de las claves fundamentales en la construcción del Estado autonómico, junto con el mismo principio de autonomía. Una de las manifestaciones

---

[11] En esta dirección son igualmente relevantes los siguientes preceptos constitucionales. El artículo 31.2 que afirma que *«el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos»*. El artículo 40.1 que sostiene que *«los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativo»*. El artículo 131.1 cuando ordena que *«el Estado mediante Ley podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y la riqueza y su más justa distribución»*. En último lugar, podemos citar el artículo 138.1 de la CE que enuncia que *«el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la CE, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español»*.

más claras del mismo es la creación de un FCI, cuyos recursos deberán distribuirse, como dispone la CE, para corregir desequilibrios territoriales, por las Cortes Generales entre las CCAA, y las provincias en su caso. Las transferencias de este Fondo constituyen un recurso de las CCAA, tal y como señala el artículo 157.1.c de la CE.[12]

La solidaridad es, en consecuencia, junto con la autonomía, un elemento principal de la ordenación territorial del Estado; representa el tercer gran principio de articulación de la organización territorial del Estado. El principio de solidaridad entre todos los territorios de España será el que permita el desarrollo equilibrado del nuevo modelo de descentralización política.[13]

La regulación del FCI en la CE —artículo 158.2— es bastante escueta. Las finalidades que se le asignan son claramente dos: hacer efectivo el principio de solidaridad —de cuyo reconocimiento y garantía se ocupan los artículos 2 y 138 de la CE— y corregir los desequilibrios territoriales desde el punto de vista económico.

El TC relaciona esta doble finalidad con el equilibrio que debe darse entre el principio de solidaridad por una parte, y los de autonomía y coordinación por otra.[14]

El artículo 156 de la CE consagra el principio de autonomía financiera de las CCAA, pero lo vincula a los principios de coordinación y solidaridad. Estos principios se entrelazan de tal manera, que se ha afirmado incluso que se trata de un único principio, aunque dentro de

---

12 El régimen jurídico aplicable a las transferencias del FCI a favor de las CC AA se encuentra en el artículo 16 de la LOFCA, según la redacción dada por la Ley n.º 21/01 de 27 de diciembre de 2001, y en la Ley n.º 22/01 de 27 de diciembre de 2001 que regula el FCI. El Fondo al que nos referimos se dota de distintas cantidades entre las que destaca una cantidad que no puede ser inferior al 22,5% de la inversión pública aprobada en los Presupuestos Generales del Estado.

13 Unidad y autonomía deben desarrollarse armónicamente a través de la solidaridad, en ningún caso, el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, de acuerdo con el artículo 2 de la CE.

14 *«La CE, al expresar el destino del FCI —y, en general, los objetivos de la autonomía financiera de las CC AA— hace específica referencia, junto con la corrección de desequilibrios territoriales, a que se debe hacer efectivo el principio de solidaridad —artículo 158.2— en correspondencia con el establecimiento del principio de solidaridad entre todos los españoles —artículo 156.1 de la CE— como inspirador de la autonomía financiera». Cfr.* STC n.º 183/88 de 13 de octubre de 1988, fundamento jurídico quinto.

su unidad manifieste dos vertientes, una de carácter asertivo y otra de carácter limitativo. En este sentido, el principio de solidaridad es, como dice el TC, inspirador de la autonomía financiero, y no un principio externo a ella.

El FCI, además, es un instrumento de solidaridad pero no el único que hará posible que este principio, y ni siquiera está claro que sea el más importante, al menos en la actualidad.[15]

Es necesario que toda la Hacienda estatal se organice de tal manera que puedan hacerse operativos los criterios compensadores.[16] Así lo reconoce el propio TC, cuando afirma que el objetivo de corregir los desequilibrios territoriales, «si bien encuentra instrumentos expresos en la CE, como es el caso del FCI, tampoco puede entenderse que se agote en ellos».[17]

El FCI no aparece, a primera vista, concebido como un mecanismo ordinario de financiación, ni siquiera como una forma de suplir la insuficiente capacidad fiscal de determinadas CCAA, tal como se hace en Alemania a través de la Ley Constitucional de 1969.

El Fondo previsto por la CE es exclusivamente corrector, del que prácticamente existen sólo dos precedentes: el modelo establecido por el artículo 9 de la Ley italiana de 16 de mayo de 1970, para la financiación de los programas regionales de desarrollo, y el Fondo Europeo de Desarrollo Regional —FEDER—, creado en 1975.

Entre las dos opciones que el constituyente tenía —la equiparación fiscal por un lado, la corrección de desequilibrios económicos interterritoriales por otro—, se optó por la correctora, alejándose de otros modelos

---

15 La estructura sistemática y el tenor literal de los artículos 2, 138, 156 y 158 de la CE, demuestra que el FCI tiene carácter adicional, y el artículo 156.1 apunta bien claramente y sin asomo de duda que es la totalidad del sistema de financiación de las CCAA, el que debe estar inspirado en el principio de solidaridad.

16 Las cantidades asignadas al FCI a través de los Presupuestos Generales del Estado, han de destinarse a inversión en los territorios de España comparativamente menos desarrollados, en este sentido, los criterios que se barajan para el reparto del Fondo son entre otros los siguientes: la inversión de la tasa por habitante, la tasa de población emigrada en los últimos diez años, el porcentaje de desempleo sobre la población activa, la superficie territorial o el hecho insular en relación con la lejanía del territorio peninsular.

17 STC n.º 146/92 de 16 de octubre de 1992, fundamento jurídico primero. Sobre otros medios que pueden facilitar la consecución de este objetivo —corregir los desequilibrios—.

vigentes en países de nuestro entorno, basados más bien en la nivelación territorial del gasto público,[18] y preocupados por igualar, equiparar o aproximar la capacidad fiscal per cápita de los entes territoriales, o los índices de prestación de los servicios públicos.[19]

4. LAS ASIGNACIONES RELATIVAS EN LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO

El Presupuesto del Estado en su sentido más amplio, representa un plan u ordenación racional de la actividad financiera del Estado, abarca el ciclo financiero completo, que comienza en el momento en que el Estado detrae riqueza de las economías particulares convirtiéndolas en ingresos para cubrir los gastos inherentes a la finalidad de satisfacción de las necesidades públicas, y termina cuando los ingresos se han transformado en servicios públicos o en rentas entregadas por el Estado a las economías privadas.

Así configurado como plan de la actividad financiera del sector público estatal, sobre el Presupuesto se proyectan los diferentes perfiles que presenta la misma actividad financiera: económicos, políticos, jurídicos o técnicos.

Desde un punto de vista económico, el Presupuesto se enmarca dentro de las previsiones económicas contenidas en los escenarios macroeconómicos, englobando una serie de decisiones sobre la

---

18 Las transferencias del FCI recibidas deberán destinarse a financiar proyectos de carácter local, comarcal, provincial o regional de infraestructuras, obras públicas, regadíos, ordenación del territorio, vivienda y equipamiento colectivo, mejora del hábitat rural, transportes y comunicaciones y, en general, aquellas inversiones que coadyuven a disminuir las diferencias de renta y riqueza en el territorio español —artículo 16.6 de la LOFCA, según redacción dada por la Ley n.º 21/01 de 27 de diciembre de 2001—.

19 Conviene señalar a título de ejemplo que la asignación presupuestaria con cargo a los PGE del año 2006 para el FCI, fue de 1.159,89 millones de euros, la CA de Andalucía fue la más beneficiada con un 39,3% del total, en concreto, 449,33 millones de euros. Las CCAA, preceptoras de este Fondo fueron diez, Galicia, Andalucía, Principado de Asturias, Cantabria, Murcia, Valencia, Castilla-La Mancha, Canarias, Extremadura y Castilla-León, además, las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, percibieron con cargo al FCI de los PGE del año 2006, un importe cada una de ellas de 8,96 millones de euros. En los PGE del año 2007, el montante global alcanzó los 1.237,60 millones de euros, es decir, un 6,7% de incremento respecto al ejercicio presupuestario de 2006. La CA de Andalucía volvió a ser la más beneficiada de dicho reparto, con una asignación de 457,58 millones de euros, un 37,6% sobre el total.

obtención y el empleo de los recursos que lo convierten en un instrumento fundamental de la política económica del Gobierno.

En el terreno de la política, no cabe ninguna duda de que el Presupuesto constituye la manifestación por excelencia de la autonomía financiera, en nuestro caso del Estado, se convierte en un cauce de colaboración entre el Ejecutivo y Legislativo —principio de competencia—, y, al mismo tiempo, en un instrumento de control del Legislativo sobre el Ejecutivo.

Por último, el Presupuesto refleja también los aspectos jurídicos propios de la actividad financiera. Muestra de ello es la figura de la Ley de Presupuestos y su discutida naturaleza, así como los efectos por ésta generados tanto sobre los ingresos como sobre los gastos.

Mirando siempre desde de una perspectiva jurídica al Presupuesto, podemos extraer como principales características las siguientes:

- En lo relativo a su ámbito, y como su propia denominación indica, contiene las partidas de ingresos y gastos de todos los entes integrantes del sector público estatal.[20]
- En cuanto a su forma, el Presupuesto se materializa en la aprobación de la correspondiente Ley. La elaboración del Proyecto de Ley de Presupuestos corresponderá al Gobierno, siendo las Cortes Generales a quien corresponde su examen, enmienda y aprobación —artículo 66 de la CE—.
- En lo referente al contenido, los PGE incorporan, en primer lugar, la autorización de las obligaciones que como máximo pueden reconocer el Estado, los Organismos autónomos, la Seguridad Social y los demás entes del sector público estatal que, por actuar sometidos a un régimen de Derecho Público, dispone de presupuestos administrativos o limitativos. En segundo lugar, la estimación de los gastos a realizar por sociedades y fundaciones estatales y los restantes entes del sector público estatal que ajusten sus actividades al ordenamiento jurídico

[20] Como señala la Ley de Estabilidad Presupuestaria, el sector público estatal, comprende la Administración General del Estado, los organismos autónomos y demás entes públicos dependientes de aquélla, así como las Entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social. Pero, al mismo tiempo, también van a tener la consideración de sector público el resto de entidades públicas empresariales, sociedades y fundaciones estatales y demás entes de Derecho Público dependientes de la Administración del Estado.

privado. En tercer lugar, la previsión de los derechos a liquidar por los entes sometidos al régimen jurídico público, así como la estimación de los ingresos de aquéllos que actúen conforme al ordenamiento jurídico privado. Y en último lugar, una previsión del importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

Cuando hablamos por tanto, del contenido de los PGE nos estamos refiriendo a las partidas que integran el programa de ingresos y gastos del Estado, lo que suele también denominarse como estados numéricos, es decir la aprobación de los ingresos y los gastos de la totalidad de los entes integrados en el sector público estatal así como la previsión de los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado —artículo 134 de la CE—.[21]

En lo que concierne a la asignación presupuestaria para financiar a las CCAA, del conjunto del territorio español en los PGE del ejercicio presupuestario de 2007, conviene señalar, que tal y como consta en el Informe Económico y Financiero de dicha Ley de Presupuestos, la distribución territorial del reparto de fondos estatales, para inversiones reales en las distintas CCAA, alcanza un montante global de 28.586,63 millones de euros, correspondiendo la cantidad de 21.128,95 a la inversión real regionalizable, 6.582,30 a la inversión no regionalizable y 605,38 a inversión extranjera.[22]

5. LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA A TRAVÉS DEL PRESUPUESTO DE LA UNIÓN EUROPEA

Con arreglo al artículo 158 de la llamada versión consolidada —texto refundido en el ámbito del ordenamiento jurídico español— del

---

[21] Ante todo, debemos insistir en la idea de que el Presupuesto es un instituto constitucional que manifiesta el equilibrio y la separación de poderes correspondiendo su elaboración y ejecución al Gobierno y al Legislativo su aprobación. Es por tanto, una norma atributiva de competencias. Se establece así una reserva de ley financiera que exige la aprobación del Presupuesto por las Cortes Generales y confirma la preeminencia del legislativo estatal en todas las proyecciones esenciales de la actividad financiera y en particular en materia de presupuesto y gasto público.

[22] De los datos por CCAA, podemos señalar que la CA más beneficiada de las asignaciones en los PGE destinadas a inversión real, es Andalucía, con un montante global de 3.588,36 millones de euros, lo que representa un 17% sobre el montante global de inversión antes citado. La CA menos beneficiada es Navarra, con una asignación 137,18 millones de euros, un 0,6% y las Ciudades de Ceuta y Melilla, con 68,61 y 55,52 millones de euros respectivamente.

Tratado constitutito de la hoy Unión Europea se establece lo siguiente: «a fin de promover un desarrollo armónico del conjunto de la Comunidad ésta desarrollará y proseguirá su acción encaminada a reforzar su cohesión económica y social. La Comunidad se propondrá, en particular, reducir las diferencias entre los niveles de desarrollo de las distintas regiones y el retraso de las regiones o islas menos favorecidas, incluidas las zonas rurales».

Pues bien, el párrafo primero del artículo 159 del Tratado al que nos referimos dispone que: «La Comunidad apoyará asimismo dicha consecución — de los objetivos del artículo 158 —a través de la actuación que realice mediante los fondos con finalidad estructural— léase Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, Fondo Social Europeo, Fondo Europeo de Desarrollo Regional, el Banco Europeo de Inversiones y los otros instrumentos financieros existentes».

A finales del año 2005, concretamente los días 16 y 17 de diciembre de 2005, terminaron las negociaciones sobre las Perspectivas Financieras —PPFF— para el próximo septenio 2007-2013. Estos nuevos acuerdos los podemos resumir en los siguientes puntos:

- Las PPFF, facilitan los medios financieros para el período 2007-2013, teniendo en cuenta los compromisos presupuestarios de la Unión Europea —UE— formada por 27 Estados miembros. Es decir, asumiendo el ingreso de Bulgaria y Rumania a lo largo del período referido.
- Se configuran como un acuerdo global que incluye simultáneamente ingresos, gastos y cláusulas de revisión.
- Se organizan grandes cinco bloques de actuación definidos para reflejar las prioridades políticas de la UE: competitividad y cohesión para el crecimiento y el empleo, preservación y gestión de los recursos naturales, libertad, seguridad y justicia, la UE como un socio global y en último lugar, la Administración.
- Reconoce un montante global de gasto para el período 2007-2013 de 862.363 millones de euros, en compromisos de gasto, lo que representa el 1,045% de la Renta Nacional Bruta —RNB— de la UE.

Llegado el momento de fijar las PPFF para el período 2007-2013, han actuado como restricción los resultados del Consejo Europeo de

Berlín de 1999 y los cambios estructurales e institucionales de la UE, entre los que debemos destacar la ampliación a diez nuevos miembros producida en el mes de mayo de 2004.

Esta ampliación ha supuesto, por el mero efecto estadístico, que España se sitúe en la media de los países comunitarios en renta per cápita.[23]

Las nuevas PPFF sitúan a España con una dotación presupuestaria para Fondos estructurales y Fondos de cohesión de 30.507 millones de euros, lo que supone una media anual durante los próximos siete años, de 4.358,14 millones de euros.[24]

Considerando la distribución de fondos por CCAA, previstas en dichas PPFF, el primer aspecto junto a los ya reseñados que debemos destacar es que a partir del año 2007, solamente cuatro CCAA españolas —Andalucía, Castilla-La Mancha, Extremadura y Galicia— mantendrán su condición de regiones Objetivo 1. Asturias y Murcia, junto con las ciudades de Ceuta y Melilla, pasan a ser regiones *phasing out*; mientras Castilla-León, Valencia y Canarias, tendrán la consideración de *phasing in*. Las otras ocho CCAA, se encuadrarán en las regiones Objetivo 2.[25]

6. UNA BREVE REFLEXIÓN. LA PROPUESTA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA SOBRE REFORMA DEL VIGENTE SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA[26]

El Consejo de Política Fiscal y Financiera —CPFF— acordó el día 7 de febrero de 2006, que cada CA elaborará un documento que expusiera

---

[23] La importancia económica de estos ingresos procedentes de la fuente comunitaria es enorme. Así desde el año 2000 hasta el año 2006 nueve CCAA españolas más las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla han percibido casi 6,9 billones de pesetas con cargo a los Fondos estructurales que la Comisión Europea destina a las regiones Objetivo 1, es decir, aquéllas que no llegan al 75% de la renta per cápita media de la Unión Europea.

[24] A ello hay que sumar que a España le ha correspondido una asignación de 2.000 millones de euros en Fondos Europeos de Desarrollo Regional —FEDER—. Estos Fondos tienen por objetivo fomentar la investigación y el desarrollo, así pues, la cuantía total destinada a Fondos estructurales y de cohesión alcanzaría un montante global de 32.507 millones de euros.

[25] La gestión y la previa consignación presupuestaria de los Fondos anteriormente aludidos corresponde a la Administración del Estado en la parte más cuantiosa, en menor medida a las CCAA, y en grado inferior a las Corporaciones Locales.

[26] Grupo de trabajo del CPFF: La problemática del vigente sistema de financiación de las CCAA, de régimen común, Generalidad de Cataluña, Departamento de Economía y Finanzas, diciembre 2006.

los problemas que según su opinión, genera el actual sistema de financiación autonómica para las CCAA de régimen común, en base a las fuentes que conforman los recursos financieros de las CCAA, en base al modelo vigente, el aprobado por la Ley n.º 21/01 de 27 de diciembre de 2001.

Queremos centrar la última reflexión, de estas breves consideraciones sobre el sistema de financiación autonómica para las CCAA. de régimen común, en la propuesta que sobre reforma del vigente sistema ha realizado la CA de Cataluña, que como es obvio, afecta al conjunto de la organización territorial del Estado en cuanto a sus fuentes de financiación.

En opinión del Gobierno autonómico de Cataluña existe un fuerte desequilibrio vertical entre el Estado y las CCAA. Para argumentar este desequilibrio parten de las variables totales tanto de ingresos como de gastos del Estado y de las CCAA durante el período 2003.

En este sentido alegan que las CCAA, sólo disponen de un 20% del total de los ingresos impositivos y el Estado dispone del 72%. Según el informe remitido por el Gobierno autonómico de Cataluña al CPFF, por el lado del gasto, las CCAA abarcan el 32% y el Estado el 55%.

Según dicho documento las necesidades de gasto de las CCAA, crecen más que sus ingresos por lo que, en su opinión, habría que arbitrar soluciones que pasarían por una de las dos siguientes alternativas:

- Incrementar la misma capacidad del Estado, en materia de ingresos tributarios, a la capacidad de acceso a los tributos por parte de las CCAA.
- Establecer mecanismos adecuados para el reequilibrio —cuando el desequilibrio sea excesivo— recalculando de forma periódica el importe total de la transferencia de la Administración General del Estado a las CCAA.

En base a dichas consideraciones, dos son las propuestas que de manera firme, propone el Gobierno de la CA de Cataluña para fijar nuevos elementos que determinen la reforma del sistema de financiación autonómica para las CCAA de régimen común en España.

En primer lugar, se propone un incremento notable del porcentaje de tributos cedidos o compartidos entre el Estado y las CCAA, es decir, se apuesta por incrementar los porcentajes de cesión tributaria,

quedando de la siguiente manera: en el IRPF, se pasa del 33% al 50%, en el IVA, se pasa del 35% al 50% y en los Impuestos Especiales, se propone una subida de la cesión tributaria, del 40% al 58%, éstos incluyen, impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas derivadas, productos intermedios, cerveza, labores del tabaco e hidrocarburos.

En segundo lugar, la propuesta de reforma del sistema contemplada en el ya aprobado y nuevo Estatuto de Autonomía para Cataluña, determina que la inversión en Cataluña, con cargo a los PGE deberá garantizar una inversión pública durante el próximo septenio 2007-2013, equivalente a la aportación que dicha CA realiza al Producto Interior Bruto —PIB— estatal, es decir, una inversión equivalente al 18,82%, según los últimos datos de la Contabilidad Regional facilitados por el Instituto Nacional de Estadística, órgano dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda.[27]

La propuesta formulada por la CA de Cataluña llega a afirmar en su informe que: «[...] el sistema español de financiación autonómica conduce a un efecto de sobrenivelación a todas luces excesivo».[28]

7. CONCLUSIONES

1. La esencia del principio de autonomía financiera, consiste, precisamente, en que su contenido viene condicionado por un significado propio, que es, a su vez, determinado por ciertos límites; es decir, en relación a los términos del artículo 156 de la CE.

---

[27] En su opinión existe un incumplimiento del principio de equidad horizontal entre las distintas CC AA. No deja de ser paradójica la utilización del término equidad en su propuesta, pues, el empleo de dicho término es sinónimo de desigualdad. En este sentido, parece errática la premisa de la que se parte, según dicha propuesta, de que si tienes la misma recaudación territorial —para ellos esfuerzo fiscal— tienes derecho a un nivel similar de servicios públicos.

[28] Esta sobrenivelación la basan en su informe en que los ciudadanos de la CA de Cataluña pagan impuestos en un 24% más que la media española, mientras que los recursos del sistema de financiación aportan a Cataluña un 4% menos que la media. En nuestra opinión, se produce una confusión en el ámbito de dicho informe, puesto que se conduce la recaudación territorial con el esfuerzo fiscal, a saber cualquier ciudadano de España que no resida en Cataluña, paga exactamente lo mismo que un catalán por echar gasolina, comprarse un ordenador o beberse una cerveza, y declara exactamente la misma deuda tributaria en concepto de IRPF que un catalán, variando tan sólo la capacidad económica manifestada.

Hay que destacar que el mismo tiene una proyección asertiva, cual es que las CCAA, deben gozar de autonomía financiera para el desarrollo de sus competencias, pero también hay una proyección limitativa o transaccional, consistente en que la expresada autonomía deberá realizarse en coordinación con la Hacienda estatal y procurando la aplicación del principio de solidaridad entre todos los españoles.

2. La potestad tributaria de las CCAA, no se configura constitucionalmente con carácter absoluto, sino que aparece sometida a límites intrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las denominadas haciendas autonómicas.

3. El artículo 138.1 de la CE enuncia que: «el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la CE, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español [...]».

   Preceptos todos ellos que, sin una adecuada política presupuestaria de solidaridad, será imposible cumplir en los objetivos que definen.

4. El denominado principio de ordinalidad, esto es tener en cuenta, la renta per cápita de una CA para fijar las inversiones públicas, representa una quiebra del sistema de solidaridad consagrado en la CE y un límite a uno de los instrumentos de dicha solidaridad que carece de respaldo no sólo en nuestra CE sino también en la LOFCA.

5. Hay que tener en cuenta que ni el concepto de renta per cápita, ni el concepto de renta per cápita después de la nivelación son magnitudes definidas en nuestro sistema estadístico. El propio concepto de nivelación no está definido con precisión, dada su gran ambigüedad e imprecisión, nos llevaría a efectos imprevisibles.

6. El carácter esencialmente redistributivo de la solidaridad ha de ser entendido en el ámbito autonómico, como un trasvase de riqueza que siempre supone el empobrecimiento relativo de una CA a favor de otras más necesitadas y menos desarrolladas, ésa es la esencia y la naturaleza de la figura del Fondo de Suficiencia.

7. El modelo de financiación tiene que determinar unas necesidades de gasto en base a unos criterios objetivos, siendo un elemento fundamental a tener en cuenta en la distribución de los recursos financieros de las CCAA, la variable población.

La inspección tributaria en el ordenamiento español

*Rosa María Cárdenas Ortiz**

SUMARIO: *1. Consideraciones generales.– 2. Órganos y personal de la inspección tributaria.– 2.1. Órganos de la inspección.– 2.1.1. Órganos centrales.– 2.1.2. Órganos periféricos.– 2.2. El personal inspector: derechos, prerrogativas y deberes.– 2.2.1. Derechos, prerrogativas y consideraciones del personal inspector.– 2.2.2. Deberes de la inspección de los tributos.– 3. Fases del procedimiento de inspección: iniciación, tramitación y terminación.– 3.1. Iniciación: formas y efectos.– 3.2. Tramitación.– 3.2.1. Duración de las actuaciones inspectoras. Artículo 150 LGT.– 3.2.2. Lugar de las actuaciones inspectoras. Artículos 151 LGT y 39 RGIT.– 3.2.3. Horario de las actuaciones inspectoras. Artículos 152 LGT.– 3.3. Terminación.– 4. Documentación de las actuaciones inspectoras.– 4.1. Comunicaciones.– 4.2. Diligencias.– 4.3. Informes.– 4.4. Actas.*

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido, en el Derecho Administrativo español, el procedimiento viene a ser el modo por el que deben producirse los actos administrativos. Así, el artículo 53.1 de la Ley n.º 30/1992 de 26 de noviembre de 1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y

* Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén.

del Procedimiento Administrativo Común,[1] establece que «los actos que dicten las Administraciones Públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente mediante el procedimiento establecido». Por tanto, para el acto administrativo, el procedimiento constituye su forma externa necesaria.

La importancia del procedimiento radica en que su finalidad no es otra que ofrecer una garantía adecuada de seguridad para el particular. En definitiva, el procedimiento es un cauce formal que ha de seguir, por imperativo de la ley, la Administración en la producción de sus actos.

En el ordenamiento jurídico español, los procedimientos administrativos pueden clasificarse de varias formas, si bien a nosotros nos interesa ahora aquélla que atiende a la pluralidad de actividades que pueden desarrollar las Administraciones Públicas, pudiendo distinguirse entonces entre el procedimiento general y los procedimientos especiales. Dentro de estos últimos, la DA 5.ª de la citada Ley n.º 30/1992, alude a los procedimientos administrativos en materia tributaria.

Por tanto, los procedimientos tributarios (tanto los de gestión, inspección y recaudación, regulados en el Titulo III LGT, como los relativos al ejercicio de la potestad sancionadora y a la revisión) son todos ellos especies de un género más amplio: el procedimiento administrativo, procedimiento cuya regulación unitaria es una alternativa de la Constitución española (artículos 103 y 105) que, en la actualidad, y con la nueva Ley n.º 58/2003 de 17 de diciembre de 2003,[2] Ley General Tributaria (en adelante, LGT) no se ha llevado a efecto.

Dentro de los procedimientos tributarios, el procedimiento de inspección, como procedimiento de aplicación de los tributos, podemos decir que es aquél que tiene como finalidad el cumplimiento de las obligaciones tributarias. A través de dicho procedimiento se lleva a cabo la actividad de inspección.

La peculiaridad de la actividad de inspección hay que buscarla en un conjunto de caracteres administrativos que se obtienen a partir de su propio régimen jurídico (LGT y Reglamento General

---

1 Publicada en el Boletín Oficial del Estado de 27 de noviembre de 1992. Rectificada por Corrección de errores en el BOE de 28 de diciembre de 1992 y de 27 de enero de 1993.

2 Publicada en el Boletín Oficial del Estado n.º 302 de 18 de diciembre de 2003.

de Inspección de los Tributos),[3] fundamentalmente, sometimiento a un procedimiento rígido (tanto en actuaciones como plazos y documentación), concurso necesario del obligado tributario, poderes especiales de los funcionarios correspondientes (entrada en locales, fábricas, examen de contabilidad, etc.), sometimiento a planificación (Planes de Inspección), comprobación e investigación universal en determinadas situaciones, imputación subjetiva de situaciones, separación de las fases de instrucción y resolución, etc.

El artículo 141 LGT establece que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.

b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.

c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos.

d) La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias.

e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias.

f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.

g) La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

h) La realización de actuaciones de comprobación limitada, en los términos establecidos en la Ley.

i) El asesoramiento e informe a órganos de la Administración Pública.

---

[3] Aprobado por Real Decreto n.º 939/1986 de 25 de abril de 1986. Publicado en el BOE n.º 115 de 14 de mayo de 1986. Rectificación de errores en los boletines n.ºs 183 y 236 de 1 de agosto y 2 de octubre de 1986.

j) La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente.

k) Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

De este precepto cabe señalar que lo que se recogen no son propiamente las funciones inspectoras, sino más bien las funciones de la Inspección Tributaria, en cuanto a órganos encargados del procedimiento, ya que la función inspectora, típica de este procedimiento, corresponde con lo que se recoge como objeto en el artículo 145 LGT y es, como luego veremos, la de «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias», para lo cual se desarrollarán otras funciones, muchas veces instrumentales de la función comprobadora general. En otras ocasiones, se recurrirá a estos órganos de la Inspección para que, por sus conocimientos o formación, desarrollen determinadas funciones sin que las mismas constituyan su objeto principal.

Por tanto, como hemos dicho, una cosa son las funciones y otras las facultades de la Inspección de los tributos, para llevarlas a cabo y que, de acuerdo con el artículo 142.1 y 2 LGT, consisten en:

a) El examen de documentos y elementos informáticos en sentido muy amplio, con trascendencia tributaria. Esta facultad quedaría vacía sin la correlativa obligación o deber del obligado tributario, tanto de conservar como de aportar dicha documentación a la Administración, cuando se lo requiera (artículo 29).

b) La inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información.

c) La entrada en los lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen.

En resumen, y para concluir estas consideraciones generales, podemos decir hay que distinguir:

* Función inspectora (objeto): Comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria. Artículo 145 LGT.

* Funciones de la inspección: Las del artículo 141 LGT.

* Facultades de la inspección: Las necesarias para llevar a cabo sus funciones. Artículo 142.1 y 2 LGT.

2. ÓRGANOS Y PERSONAL DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

2.1. Órganos de la inspección

La función inspectora, tanto tributaria como financiera, ha venido siendo tradicionalmente competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda, en el ámbito de la Administración estatal del Ordenamiento Jurídico español.

En su organización hemos de distinguir dos niveles:

1. Organización de la inspección a nivel central.
2. Organización de la inspección a nivel territorial.

2.1.1. *Órganos centrales*

- Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.
- Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.
- Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria.

2.1.2. *Órganos periféricos*

La Administración Territorial de la Hacienda Pública se estructura en tres niveles:

- Delegaciones Especiales de Hacienda de ámbito supraprovincial, con la finalidad de dirigir, impulsar, coordinar y controlar a las Delegaciones de Hacienda existentes en su ámbito espacial.
- Delegaciones Provinciales de Economía y Hacienda, con carácter ejecutivo y de ámbito provincial con carácter general.
- Administraciones de Hacienda.

2.2. El personal inspector: derechos, prerrogativas y deberes

2.2.1. *Derechos, prerrogativas y consideraciones del personal inspector*

El artículo 142.4 LGT otorga a los funcionarios que desempeñen función de inspección la consideración de «agentes de la autoridad», que «deberán acreditar si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas, es decir, el personal inspector deberá tener un documento que les permita identificarse en el ejercicio de su función. Esta previsión

constituye tanto un derecho del personal inspector como una garantía para el obligado tributario que, en cualquier caso, puede exigir que aquél se identifique y no debe atenderle si no lo hace, exigiendo en su caso, que quien se presenta como funcionario de la Inspección sin acreditarse, extienda diligencia en la que conste dicha circunstancia expresamente.

El personal inspector tiene el derecho de recabar apoyo, concurso, auxilio y protección a las Autoridades y, en general, quienes ejerzan funciones públicas, que tienen el deber de prestárselo. En este sentido, se establece que «las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección».

Finalmente, señalar que el apartado 3 del artículo 142 LGT establece la obligación, para los obligados tributarios, de atender a la inspección y de prestarle la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. En concreto se establece que «el obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá apersonarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exijan».

2.2.2. Deberes de la inspección de los tributos

Los funcionarios con destino en los órganos con competencias inspectoras están sometidos a los mismos deberes que cualquier otro funcionario. Por ello, el artículo 7 RGIT se limita a destacar explícitamente dos deberes:

1. Observar la más exquisita cortesía en el ejercicio de sus funciones, guardando con los interesados y con el público en general la mayor consideración.

A pesar de que, en principio, este deber parece una mera declaración de intenciones, y sin perjuicio de la difícil acotación de los límites de la «cortesía» y de la «consideración», lo cierto es que este deber afecta a todo funcionario y no sólo a los funcionarios de la inspección, y su incumplimiento da lugar a responsabilidad disciplinaria, en grado de infracción leve o grave, según el Reglamento de Régimen Disciplinario.

2. Deber de guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo.

Se trata de un deber que afecta no sólo a los actuarios, sino a todo el personal (funcionario o laboral) con destino en órganos o dependencias con competencias inspectoras, al igual que al resto de personal de la Administración. En este sentido, el artículo 95 LGT, que regla el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, establece que «los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones que corresponda, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

b) La colaboración con otras Administraciones Tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas.

d) La colaboración con las Administraciones Públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones.

h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes.

i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias.

j) La colaboración con órganos o entidades de Derecho Público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago.

k) La colaboración con las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados».

3. FASES DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN: INICIACIÓN, TRAMITACIÓN Y TERMINACIÓN

3.1. Iniciación: formas y efectos

Al hablar del inicio de un procedimiento, cabe distinguir dos acepciones:

- Causal: Motivo o circunstancia que justifica el inicio.
- Formal: Forma a través de la cual se inicia el procedimiento. En el caso del procedimiento inspector encontramos:
  - Mediante comunicación para que se apersone el sujeto en el lugar, día y hora indicados.[4]

---

[4] LA INICIACIÓN MEDIANTE COMUNICACIÓN es una de las formas más habituales de iniciar las actuaciones; la inspección dirige una comunicación al obligado tributario poniendo en su conocimiento el inicio del procedimiento inspector.

Dicha comunicación, que deberá ser reglamentariamente notificada para que produzca sus efectos, debe contener los siguientes extremos:

- Lugar y fecha de su expedición.
- Identidad del obligado tributario y domicilio al que se remiten.
- Identificación y firma de quien la remite.
- Indicación del lugar, día y hora en que deberá apersonarse el obligado tributario.
- Indicación de la documentación o elementos del hecho imponible que deberán ser puestos a disposición de la Inspección en el día indicado.
- Alcance de las actuaciones a desarrollar (comprobación general o parcial, abreviada, obligaciones tributarias y períodos impositivos a que afecta la actuación inspectora [...]).
- Indicación expresa de la interrupción de la prescripción respecto de los conceptos y ejercicios que van a ser objeto de comprobación.

Si se inicia el procedimiento inspector por comunicación y se requiere al interesado para que comparezca en las oficinas públicas (de la Inspección o del Ayuntamiento),

- Personación de la inspección sin previa comunicación.[5]

Cuando el artículo 147 LGT regula la iniciación del procedimiento inspector, hace referencia al aspecto «causal» y en función del mismo se distingue entre:

A. Iniciación de oficio:

- Dada su importancia se puede decir que es el único cauce para iniciar el procedimiento.
- No supone libertad o arbitrariedad del personal inspector, ya que, en cualquier caso, debe estar amparada por:
  - Plan de Inspección.
  - Orden motivada del Inspector Jefe.
  - Propuesta del actuario como consecuencia de datos obtenidos en otras actuaciones y autorización del inspector-jefe.

B. Petición del obligado tributario:

- *Plazo*: 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.
- *Característica*: Carácter residual, es decir, limitado al supuesto del artículo 149 LGT: Cuando el obligado tributario solicite la extensión de las actuaciones[6] de alcance parcial para que tengan alcance general (es decir, para que abarquen a la totalidad de los hechos

---

entre el día de la notificación del requerimiento y el día en que el obligado tributario deba comparecer deberán mediar, al menos, diez días hábiles.

5 La inspección también puede iniciar sus actuaciones sin previo requerimiento o comunicación, apersonándose en las oficinas, instalaciones o almacenes del interesado o donde exista alguna prueba del hecho imponible, dando de esta forma por iniciadas las actuaciones, si bien, para que este inicio produzca todos sus efectos, deberá extenderse diligencia recogiendo los extremos que vimos al hablar de la iniciación por comunicación previa.
El RGIT establece que las actuaciones se entenderán:
  * con el interesado, si estuviese presente; o
  * en otro caso, con quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, centro o lugar de trabajo.

6 Determinar el alcance de las actuaciones es importante por tres cosas:
  - Conexión entre el alcance de la comprobación y el tipo de liquidación (La comprobación parcial dará lugar a una liquidación provisional y la comprobación general dará lugar a una liquidación definitiva o a una liquidación provisional en algún supuesto, como el recogido en el artículo 101.4 LGT).

imponibles de una obligación tributaria, en el correspondiente período de la declaración).[7]

- *Obligaciones para la Administración*: Ante la solicitud del obligado tributario, el Inspector-Jefe, si lo estima procedente, puede optar, en el plazo de 6 meses desde la solicitud, entre:
  - Decidir que se amplíe el alcance de las actuaciones ya iniciadas, con lo cual no cabe hablar de un «inicio».
  - Decidir que se inicie un nuevo procedimiento inspector con alcance general.

En ninguno de los casos anteriores, la solicitud implicará la interrupción de las actuaciones ya iniciadas, ya que las actuaciones continuarán hasta su terminación.

- *Requisitos:*
  - *Subjetivos*: El único legitimado para solicitar la ampliación del alcance de las actuaciones es el contribuyente, ya sea personalmente o por representante.
  - *Objetivos*: Tienen que haberse iniciado, previamente, actuaciones de inspección de «carácter parcial», es decir:
    - El contribuyente no tiene capacidad *ex novo* para iniciar actuaciones de inspección.
    - El término «actuaciones de inspección» sólo cabe entenderla como «actuaciones de comprobación e investigación».
    - Sólo cabe ampliar el alcance de las actuaciones respecto de los tributos y períodos que estén siendo objeto de inspección, no respecto de ejercicios y tributos no incluidos en dichas actuaciones inspectoras.

- LOS EFECTOS QUE EL INICIO DE LAS ACTUACIONES PRODUCEN SE ENTIENDEN LIMITADOS AL ALCANCE DE LAS MISMAS.
- LA POSIBILIDAD DE EJERCER EL DERECHO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 149 LLGT: SOLICITAR ALCANCE GENERAL.

7 Las actuaciones tendrán alcance parcial:
- Cuando no afecte a la totalidad de las operaciones del hecho imponible del correspondiente período de declaración.
- Cuando se establezca reglamentariamente.

- *Efectos:*

El incumplimiento por parte de la Administración de optar en el plazo de 6 meses, ante la petición del interesado de ampliar el alcance de las actuaciones, supondrá:

- Privar de los efectos interruptivos de la prescripción a las actuaciones de comprobación parcial.
- Si no se opta: Al finalizar el plazo tan sólo cabe la segunda opción, es decir, iniciar nuevas actuaciones con alcance general.

3.2. Tramitación

Tres aspectos hay que tratar al estudiar la tramitación: 1) Plazo (artículo 150 LGT); 2) Lugar (artículo 151 LGT); y 3) Horario de las actuaciones inspectoras (artículo 152 LGT).

3.2.1. Duración de las actuaciones inspectoras. Artículo 150 LGT

- *Plazo de duración*: 12 meses, ampliables por otros 12 meses, por acuerdo motivado del Inspector-Jefe, siempre que:
  - Se trate de actuaciones de especial complejidad.
  - Se descubra que existe ocultación del obligado tributario en relación a alguna de sus actividades empresariales o profesionales.
- *Cómputo del plazo*:
  - *Referencia de inicio*: Notificación del inicio de las actuaciones.
  - *Referencia final*: Notificación del acto administrativo de liquidación. Para evitar posibles abusos del contribuyente, el artículo 104.2 LGT señala que, a los efectos de entender notificado el acto administrativo dentro del plazo de los 12 meses, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acto. Esto no supone eximir a la Administración de tener que seguir intentando notificar, a través de los medios previstos en los artículos 109 a 111 LGT.
    - Por tanto, el PLAZO SE CONTARÁ POR EL NÚMERO DE DÍAS DESDE LA NOTIFICACIÓN DE INICIO Y HASTA LA NOTIFICACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN, del cual se descontarán el número de

días de dilación no imputables a la Administración y el número de días de interrupción justificada.[8]

- Interrupción injustificada:
  - Supone que la «Administración no haya desarrollado actuación alguna» por período superior a 6 meses.
  - Efectos:
    a) No determina la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación.
    b) No se considerará interrumpida la prescripción.
    c) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento y hasta la recaudación de las actuaciones tendrán carácter de espontáneos.
    d) Sólo para el caso de superarse el plazo máximo: No se exigirán intereses de demora por el plazo en que se sobrepase dicho plazo máximo (principio de que la mora de la Administración excluye el devengo de esta prestación accesoria).
  - Si notificado el acto administrativo de liquidación se recurre y, por resolución judicial o económico-administrativa, se ORDENA LA RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS: Éstas deberán terminar en el período que reste desde el momento a que se retrotraigan y hasta el final del plazo máximo de 12 ó 24 meses, ó 6 meses, si éste fuese inferior.

[8] Se considerará causa de interrupción justificada del cómputo del plazo: La remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Esta misma circunstancia también se considera causa que posibilita la ampliación del plazo máximo de las actuaciones que, en su caso, deban continuar.

3.2.2. *Lugar de las actuaciones inspectoras. Artículos 151 LGT y 39 RGIT*

- *Artículo 151 LGT*
  - *Reglas generales*: Será la inspección la que determinará, en cada actuación, dónde se van a desarrollar las mismas y, salvo por las especialidades que ahora veremos, se podrán desarrollar en alguno de los siguientes lugares:
    - Domicilio fiscal del contribuyente o en el domicilio, despacho u oficina del representante.
    - Donde se realicen total o parcialmente actividades gravadas.
    - Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
    - En las Oficinas de la Administración Tributaria, cuando así lo permitan los elementos sobre los que vayan a realizarse dichas actuaciones.
  - *Reglas especiales*: En determinados supuestos, ya sea por el tipo de documentación a analizar, o por circunstancias que afectan al contribuyente, la ley limita los lugares en donde podrán llevarse a cabo las actuaciones inspectoras, pudiéndose distinguir los siguientes casos:
    - Por el tipo de documentación a analizar:
      a) Libros y demás documentación prevista en el artículo 142.1 (es decir, facturas y documentos relacionados con la contabilidad que sólo puede examinar la inspección): Deberán analizarse en los locales u oficinas del interesado donde, conforme a la legislación mercantil, deban estar. No obstante, la inspección podrá analizar dicha documentación en sus propias oficinas, cuando así lo autorice el obligado tributario y, en cualquier caso, cuando se trate de copias de dicha documentación.
      b) Libros y registros exigidos por las normas tributarias y demás justificantes previstos en el artículo

136.C (es decir, la documentación que también podrían examinar los órganos de gestión): El resto de la documentación podrá ser analizado, si así lo considera oportuno la Inspección, en los locales de la Administración.

- Otros supuestos:
  a) Si el obligado tributario estuviese afectado por discapacidad o movilidad reducida, el lugar será el más apropiado a su situación, pero siempre dentro de los previstos en las citadas reglas generales.
  b) Reglamentariamente podrán establecerse otros criterios para determinadas actuaciones.

- *Artículo 39 RGIT: Entrada y reconocimiento de fincas*
  - La Inspección de los Tributos podrá entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o bien se produzcan hechos imponibles, o exista alguna prueba de los mismos, siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones y, en particular, para reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado, practicando cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias.
  - Se precisará autorización escrita, firmada por el Delegado o Administrador de Hacienda territorialmente competente, o por el Director General correspondiente, cuando la entrada y reconocimiento se intenten sin mediar consentimiento del interesado y en lugar donde no se desarrolle actividad de naturaleza empresarial o profesional.
  - Cuando la entrada y reconocimiento se refiera al domicilio particular de una persona física será precisa la obtención del oportuno mandamiento judicial, si no mediare consentimiento del interesado.

En definitiva, y en relación a esta facultad de los órganos de la inspección, hay que destacar 5 cuestiones:

1) *Funcionarios facultados para entrar*: Los que desarrollen funciones de la Inspección de los Tributos, es decir, las funciones del artículo 141 LGT.

2) *Funciones para las que la inspección está facultada a entrar:* Para desarrollar «actuaciones inspectoras», por tanto, funciones de comprobación e investigación o bien funciones de obtención de información, de informe, de valoración, etc.

3) *Requisitos que deben concurrir*: Que en el lugar (finca, local de negocio y demás establecimientos):
   - Se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen.
   - Que existan bienes sujetos a tributación.
   - Se produzca el hecho imponible o supuesto de hecho de la obligación tributaria.
   - Exista alguna prueba, al menos parcial, de la misma.

4) *Requisitos adicionales*: Autorización escrita de la autoridad que reglamentariamente se determine, si hay oposición a la entrada y no es un domicilio constitucionalmente protegido.

5) *Domicilios constitucionalmente protegidos*: STS de 22-1-93, que exige autorización del titular o autorización judicial (el órgano de inspección decidirá, según convenga a los intereses del caso).

3.2.3. *Horario de las actuaciones inspectoras. Artículo 152 LGT*

Cabe distinguir, en función del lugar donde se estén llevando a cabo las actuaciones inspectoras, los siguientes supuestos:

- *Actuaciones desarrolladas en oficinas públicas*: Deberán desarrollarse dentro del horario oficial de apertura al público, y dentro de la jornada de trabajo vigente.
- *Actuaciones en los locales del interesado*: Se observará la jornada laboral de la oficina o el local en el que se desarrolle la actividad, sin perjuicio de que, de común acuerdo, pueda actuarse en otros días y horas.
- *Regla especial:* Excepcionalmente, cuando las circunstancias de las actuaciones lo exijan, se podrá actuar fuera de los días y horas establecidos anteriormente.

3.3. Terminación

Las actuaciones inspectoras, conforme a los artículos 42 y 43 del Reglamento General de Inspección de los Tributos, terminarán cuando se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar, bien considerando correcta la situación tributaria del interesado o bien regularizando la misma con arreglo a Derecho.

Una vez concluidas las actuaciones inspectoras se procederá, sin más, a documentar el resultado de las mismas, en el sentido que pasamos a exponer en el siguiente epígrafe.

4. DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

La nueva LGT ha optado por una sistemática diferente en la definición de los documentos que se utilizan en las diferentes fases del procedimiento inspector.

Así, el artículo 143 establece que «las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas». Vamos a referirnos a ellos:

4.1. Comunicaciones

Es el medio documental mediante el cual la Inspección de los Tributos se relaciona unilateralmente con cualquier persona en el ejercicio de sus funciones, ya sea poniendo hechos o circunstancias en su conocimiento o para efectuar los requerimientos que procedan (artículo 99.7, inciso primero LGT).

La comunicación más frecuente es la del inicio de las actuaciones inspectoras, citando al obligado tributario para que comparezca en lugar, día y hora señalados.

El efecto más importante de este documento, en el caso de que sirva como medio de iniciación del procedimiento inspector, es el de la interrupción de la prescripción, que debe hacerse constar en la propia comunicación.

Toda comunicación para que surta efectos debe estar debidamente notificada.

Se prevé que puedan incorporarse al contenido de las diligencias que se extienda.

4.2. Diligencias

Son documentos públicos que extiende la inspección en el curso del procedimiento Inspector, normalmente al finalizar cada visita inspectora, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias tengan relevancia en las actuaciones inspectoras y se vayan produciendo a lo largo de éstas, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúe la Inspección.

Así, a medida que la Inspección va comprobando los diferentes aspectos de las declaraciones tributarias del sujeto inspeccionado, lo va reflejando en las diligencias. En ellas se transcribirán exclusivamente hechos y no juicios de valor. (Ejemplo, no deberá reflejarse si una determinada partida es o no deducible). Asimismo, el interesado podrá hacer constar en diligencia lo que considera conveniente para la mejor defensa de sus derechos, no pudiendo en manera alguna la Inspección limitar este derecho.

Es la manera idónea de documentar, la inspección, los hechos y pruebas que serán la base de su propuesta de regularización, en su caso, y para el obligado tributario hacer constar todas las precisiones que considere convenientes para luego poder defender con mayor base su postura.

No contiene ni juicios de valor ni propuesta de liquidación, a diferencia del ACTA.

En definitiva, la diligencia es un documento que recoge la historia de la Inspección, es decir, las circunstancias y hechos que a lo largo de la misma se van produciendo, así como las manifestaciones de la Administración y administrados. Su finalidad es dejar constancia de todo el desarrollo de la actividad.

Los requisitos formales y el contenido de estos documentos es previsible que se haga por el nuevo texto reglamentario. No obstante, el Reglamento General de Inspección establece que:

- Se harán constar en la misma el lugar y fecha de expedición, dependencia u oficina en la que se extienda, la identificación completa del funcionario y de la persona que actúa, así como la condición con la que intervenga por el obligado tributario.
- Contendrá los hechos que haga constar la Inspección y las manifestaciones del interesado.
- Se extenderá por duplicado, entregándose un ejemplar al obligado tributario.

4.3. Informes

Los informes tienen una finalidad plural: pueden versar sobre una cuestión concreta, completar actuaciones inspectoras, describir la situación de bienes o derechos de los sujetos pasivos, complementar la propuesta de liquidación, etc.

Por tanto, los informes son un documento a utilizar en el procedimiento inspector y que pueden surtir efectos dentro del propio procedimiento inspector o, incluso, servir de justificación para actuaciones llevadas a cabo en otros diferentes.

El artículo 99.7 LGT se refiere a ellos en términos genéricos, aplicables a todos los órganos de la Administración Tributaria que «emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones Públicas o los poderes Legislativo y Judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos».

No tienen naturaleza de documento público, a diferencia de las diligencias y actas, y por ello, no pueden suplir las insuficiencias de éstas (la ausencia de motivación de las actas es insubsanable por un informe posterior emitido por el Actuario, pues además causa indefensión, al no saber el obligado tributario en el momento en que se le levanta el acta o el porqué de la misma, STSJ Cataluña).

4.4. Actas

Las actas constituyen el único documento que es exclusivo del procedimiento de inspección.

Según el artículo 143.2 LGT son los documentos públicos que extiende la Inspección de los tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo en su caso la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma.

Así, cuando el Inspector Actuario considera que son suficientes las actuaciones que haya llevado a cabo, le propondrá al obligado tributario la regularización de su situación tributaria la cual comprenderá hechos, calificaciones de derecho, liquidación, sanciones, en su caso, e intereses de demora y, por tanto, la deuda tributaria resultante.

Esta propuesta, después del estudio que corresponda por parte del obligado tributario, dará lugar a que, en caso de estar éste conforme con la situación, se extienda acta de conformidad; en caso de estar disconforme, se extiende acta de disconformidad.

El contenido de las actas se recoge en el artículo 153 LGT, que establece que deberán contener, al menos, las siguientes menciones:

a) El lugar y fecha de su formalización.

b) El nombre y apellidos o razón social completa, el NIF y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y NIF de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.

c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.

d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.

e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.

f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

h) Las demás que se establezcan reglamentariamente.

Respecto del contenido citado debo señalar, simplemente, que la nueva LGT no hace mención de la identificación del inspector actuario, como tampoco lo hacía la Ley anterior, aunque sí el Reglamento, y sí se exige, sin embargo, que conste también el lugar y la fecha de formalización. Los tres datos parecen imprescindibles puesto que, por un lado, las actas deberán estar firmadas por las personas que intervienen y, por otro, el lugar y fecha son requisitos obvios en cualquier documento con trascendencia jurídica.

En cuanto a la clasificación de las actas, la nueva LGT ofrece la mayor novedad del procedimiento inspector. La clasificación se ha

simplificado, y atendiendo a su tramitación, se distingue entre actas con acuerdo, de conformidad o de disconformidad. Se prescinde de la descripción de otras actas que tenían en cuenta el carácter de la liquidación a practicar (actas previas o definitivas) o el resultado de la inspección (actas sin descubrimiento de deuda o de comprobado y conforme). Se ha mejorado en cuanto a la claridad y sistemática.

Respecto a las ACTAS CON ACUERDO, señalar que la introducción de esta forma de documentación de las actuaciones inspectoras, y de terminación del procedimiento, es lo que da carácter novedoso a esta parte del procedimiento.

El artículo 155.1 LGT ha establecido los supuestos en los que cabe documentar las actuaciones a través de actas con acuerdo. Se trata de los casos en que para la elaboración de la propuesta de regularización sea necesario:

- Concretar la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
- Apreciar los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.
- Realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria, que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Como consecuencia de la singularidad o atipicidad de este tipo de actas, el artículo 155.2 LGT prevé un añadido sobre el contenido clásico de las mismas, con el fin de reforzar la motivación de la propuesta de liquidación que en ella se contiene. Con este propósito, el acta con acuerdo incluirá:

- El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que, en su caso, proceda.
- La manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores. En esta conformidad estriba la esencia de la naturaleza de este tipo de actas.

En el caso de estas actas con acuerdo no será preceptivo el trámite de audiencia que se prevé con carecer previo a la firma del acta, tanto en el caso de que lo sean de conformidad como en el de actas de disconformidad. La posibilidad de omitir dicho trámite se contempla en el artículo 99.8 LGT.

El efecto más favorable de la adopción de este tipo de actas es que la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas se reducirán en un 50 por 100, según dispone el artículo 188.1 LGT. Ahora bien, puede perderse esta bonificación en algunos supuestos como, por ejemplo, si se interpone recurso contencioso-administrativo contra la liquidación.

Finalmente, señalar que el acuerdo se perfecciona mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos, sin que exista un procedimiento autónomo para la suscripción de acta. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

En cuanto a las ACTAS DE CONFORMIDAD, decir que la existencia de las actas con acuerdo no priva de sentido a la pervivencia de las actas de conformidad, ya que la distinción entre ambas se establece atendiendo a los presupuestos que se dan en uno y otro caso. Así se formalizarán actas de conformidad «cuando no existe la situación de incertidumbre que motiva la utilización de las primeras», sino que se trata de buscar una mera conformidad del obligado tributario, en los casos en que la Administración disponga de pruebas claras del incumplimiento. Por tanto, se trata de buscar una mera conformidad, pero sin que exista ningún aspecto de la situación tributaria del obligado tributario que sea susceptible de negociación o acuerdo.

No obstante lo dicho, creemos que se trata de una diferencia sin ninguna virtualidad práctica, ya que será difícil que en el transcurso de unas actuaciones de comprobación, no se dé ninguna situación de incertidumbre susceptible de negociación. Por tanto, la alternativa entre uno u otro tipo de acta quedará supeditada, la mayoría de las veces, al preacuerdo entre la administración y el obligado tributario acerca de la conclusión del acuerdo posterior que determinará la formalización de este tipo de actas.

El procedimiento previsto, en la actual LGT de 2003, para la tramitación de las actas de conformidad no difiere demasiado del previsto

en la Ley anterior de 1963 y en el Reglamento de Inspección. Tan sólo se introduce, con carácter previo a la firma del acta de conformidad, el trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho (artículo 156.1 LGT).

La conformidad se hace constar expresamente en el acta, que también contendrá, como es preceptivo, la propuesta de liquidación que formula el Inspector actuario.

Si en el plazo de un mes no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar «se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta» (artículo 156.3 LGT).

El acuerdo del órgano competente para liquidar, en caso de existir, tendrá alguno de los siguientes contenidos: rectificación de errores materiales, realización de nuevas actuaciones para completar el expediente, confirmación de la liquidación propuesta (que parece innecesaria), iniciación de expediente administrativo por error en la apreciación de los hechos o de la indebida aplicación de las normas jurídicas en la propuesta de liquidación, concediendo al interesado un plazo para alegaciones antes de dictar la liquidación definitiva.

Por último, señalar que el efecto fundamental de la conformidad, favorable lógicamente al obligado que la presta, se encuentra en la reducción de la sanción en un porcentaje del 30%, prevista en el artículo 188.1.b LGT. El importe de la sanción, ya reducido en el 30%, puede sufrir otra reducción del 25% (artículo 188.3 LGT) cuando concurran determinadas circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario, sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento;

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

En lo que respecta a las ACTAS DE DISCONFORMIDAD (artículo 157 LGT), tendrán lugar cuando no existe acuerdo en ninguno de los aspectos, es decir, ni en cuestiones de hecho ni de derecho.

La disconformidad puede ser expresa, haciéndose constar tal circunstancia en el acta, o bien tácita en caso de que el obligado tri-

butario o su representante se nieguen a firmar la misma. El actuario, por su parte, elaborará un informe que acompañará al acta en el que expondrá los fundamentos de Derecho en los que basa su propuesta de regularización.

En caso de negativa a la firma, y una vez realizado el informe del inspector, deberá notificarse el acta al obligado tributario. A partir de esta notificación o de la firma del acta en disconformidad, el obligado tributario dispondrá de un plazo de quince días para formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

Éste podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias, y en caso de que no se decidiesen, recibidas las alegaciones o no formuladas éstas dentro del plazo, dictará la liquidación que proceda.

En resumen, de todo lo expuesto en este último epígrafe podemos decir que:

- Las actuaciones de la inspección pueden documentarse en: comunicaciones, diligencias, informes y actas.

Sin embargo, el artículo 143 LGT define sólo las actas, por ser el documento típico de la inspección. Los demás, por ser comunes al resto de los procedimientos de aplicación de los tributos, los regula en el artículo 99.7 LGT.

- CONCEPTO DE ACTAS: Artículo 143.2 LGT. Es la primera vez que una Ley las define. De la definición se extraen los siguientes rasgos básicos:
  - Documentos públicos: Extendidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones inspectoras.
  - Documentos que recogen el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación.
  - Documentos que incorporan actos de trámite (la propuesta de regularización de la situación tributaria de un sujeto pasivo o la declaran conforme a derecho). Por tanto, insistimos son actos de trámite en el seno del procedimiento inspector, y no un acto administrativo de liquidación, por lo que no pueden ser objeto de recurso en sí mismas.
- VALOR PROBATORIO DE LAS ACTAS: En la medida en que el artículo 144 LGT las califica de «documentos públicos», la consecuencia

de tal calificación, y de acuerdo con el artículo 1.218 del Código Civil, es que *hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste*».

La Sentencia del Tribunal Supremo español (STS) de 27-10-99, señala, en relación con hechos contenidos en acta de conformidad, que «el contribuyente no puede rechazarlos [...] salvo que pruebe que incurrió en ‹error de hecho›».

- CONTENIDO DE LAS ACTAS: Artículo 153 LGT. Del contenido va a depender, en gran medida, el buen fin de la regularización propuesta, dado el valor probatorio de este documento. La LGT establece un CONTENIDO MÍNIMO.
- CLASES DE ACTAS: Según su tramitación se distingue entre:
  - Actas con acuerdo: Artículo 155 LGT.
  - Actas de conformidad: Artículo 156 LGT.
  - Actas de disconformidad: Artículo 157 LGT.
- ACTAS CON ACUERDO: Novedad de la LGT/2003: El motivo, según la exposición de motivos de la LGT, es intentar «reducir la conflictividad en el ámbito tributario». Estando previstas para «supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto, o para situaciones o valoraciones de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación».

  En conclusión: Figura apropiada, pero que debe ser usada ajustándose a los estrictos términos previstos en la norma, y no interpretarse como un margen de discrecionalidad de la Administración en la aplicación del Ordenamiento Tributario.
- ACTAS DE CONFORMIDAD. Si bien la manifestación de conformidad del obligado tributario o de su representante es un requisito necesario para tramitar el acta en base a esta característica, no es requisito suficiente, ya que, en cualquier caso, será necesario que, además, se proceda a la firma de acta y a recibir una copia. De no ser así, se tramitaría en disconformidad.
- ACTAS DE DISCONFORMIDAD:
  - CONTENIDO: Se ajustará a lo previsto con carácter general en el artículo 154 LGT, si bien como especialidad, se deberá hacer constar la circunstancia de que el obligado o su represen-

tante se niegan a suscribir el acta o, suscribiendo la misma, manifiestan su disconformidad con la propuesta formulada por la Inspección.

- INFORME PRECEPTIVO que deberá acompañar al acta, emitido por el actuario, en el que se expondrán los fundamentos de Derecho en que se base la propuesta de regularización.
- PERÍODO DE ALEGACIONES: 15 días desde la firma del acta o desde que ésta se haya notificado, en el supuesto de que no se haya suscrito por el interesado. Éstas deberán presentarse ante el órgano competente para dictar el acto administrativo de liquidación, es decir, el Inspector-Jefe.
- ACTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACIÓN: A la vista de las actas, del informe ampliatorio evacuado por el actuario, y en su caso, de las alegaciones formuladas por el interesado, el Inspector-Jefe podrán o bien acordar que se completen las actuaciones, en los términos que se prevean reglamentariamente, o bien deberá dictar el correspondiente acto administrativo de liquidación.

Los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria en la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal

María Begoña Villaverde Gómez ***

SUMARIO: *1. Introducción.– 2. La responsabilidad tributaria en la LGT: función.– 3. La nueva regulación contenida en la Ley de medidas para la prevención del fraude.– 3.1. La modificación de la LGT.– 3.2. La extensión de la responsabilidad tributaria.– 3.3. Los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria en la LGT.– 3.4. La responsabilidad solidaria en el ámbito de los no residentes.– 3.5. El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA.*

1. INTRODUCCIÓN

La Ley n.º 36/2006 de 29 de noviembre de 2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, incluye, entre un contenido heterogéneo de normas, varias modificaciones

* Profesora Contratada Doctora Universidad de Santiago de Compostela.

** El presente comentario ha sido elaborado en el marco del proyecto Libertades Comunitarias y Derecho Tributario Nacional (PGIDT 06CS-20203PR) financiado por la Xunta de Galicia.

de la regulación de la responsabilidad tributaria.[1] En este punto concreto, la reforma tiene como pauta fundamental la introducción de nuevos presupuestos de hecho[2] que hacen surgir la responsabilidad tributaria, tanto dentro del régimen general contenido en la Ley n.º 58/2003 de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria (LGT), como en dos impuestos en particular, como son el Impuesto sobre la Renta de No Residentes[3] (IRNR) y el Impuesto sobre el Valor Añadido[4] (IVA).

Resulta llamativo, en nuestra opinión, que en una norma cuyo objetivo es la prevención del fraude fiscal se proceda a modificar el régimen de la responsabilidad tributaria. Y ello porque supone establecer un paralelismo entre los supuestos en que la Ley señala la existencia de un responsable y las conductas dirigidas a eludir el pago de la obligación tributaria. Por ello, son necesarias realizar algunas matizaciones antes de continuar, relativas tanto al concepto de fraude usado en esta norma como al sentido mismo de la responsabilidad tributaria.

En primer lugar, la noción de fraude fiscal ha sido utilizada en esta norma con un significado muy amplio, un tanto alejado del que habitualmente se le atribuye en el ordenamiento jurídico tributario español. Como señala García Novoa, en nuestro ordenamiento se hace referencia al fraude como aquella «actuación del contribuyente tendente a impedir a través de artificios o abusos formales, la realización del hecho

---

1 A algunas de ellas haremos referencia a lo largo de este trabajo. Es positivo que se hayan aclarado alguno de los aspectos que venían generando problemas interpretativos a la hora de aplicar el régimen de responsabilidad bajo la Ley anterior. Si bien también es cierto que no se han solucionado todos los problemas, y además alguno de los nuevos supuestos o cambios que se han introducido no pueden valorarse en forma tan positiva como el conjunto de la regulación.

2 Téngase en cuenta que la responsabilidad implica la existencia de dos presupuestos de hecho, puesto que «dicho responsable es, pues, un tercero que se coloca junto al sujeto pasivo, pero no desplazándolo de la obligación tributaria ni ocupando, en principio, su lugar, sino añadiéndose a él como otro deudor, aunque por motivos distintos y con un régimen jurídico diferenciado; pero para que se dé esa situación de responsabilidad es necesario que además de realizarse el presupuesto de hecho (el hecho imponible) determinante de la obligación del sujeto pasivo, se produzca el presupuesto de hecho en cuya virtud se genera la obligación del responsable». [STS de 16 de mayo de 1991 (RJ n.º 4178/1991); en el mismo sentido, sentencias de 28 de febrero de 2007 (RJ n.º 2487/2007)].

3 Regulado en el Real Decreto Legislativo n.º 5/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

4 Ley n.º 37/1992 de 28 de diciembre de 1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

imponible o el nacimiento de obligaciones tributarias sin incurrir en el incumplimiento del deber de pagar el tributo», idea distante de aquélla más extendida en el Derecho comparado que entiende el fraude como el no pago del tributo, pudiendo constituir una infracción tributaria.[5] En la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, la noción de fraude abarca ambos significados.

Por lo que a la modificación del régimen de la responsabilidad tributaria se refiere, en la Exposición de Motivos de esta Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal se justifica la nueva regulación en atención a que «La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa. Por su parte, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes». El legislador está indicando, pues, que en el caso de la responsabilidad tributaria, no se está intentando detener sólo conductas dirigidas al no pago del tributo, sino también aquellas que provocan el retraso en el ingreso del mismo, llevando anexas, además, un mayor coste económico y administrativo. Pues bien, para lograr este fin de dilatar el ingreso de la deuda tributaria puede acudirse a lo que en la Exposición de Motivos se denomina estrategias fraudulentas, que el legislador cree pueden atajarse mediante la introducción de nuevos responsables del pago de la deuda. Como vemos, no encaja con ninguna de las dos nociones de fraude que hemos tomado.

La pregunta que debe surgirnos inmediatamente, entonces, es si la de prevenir el fraude fiscal es la función que corresponde a la responsabilidad tributaria. En el ordenamiento jurídico tributario español, la responsabilidad cuenta con una regulación que puede considerarse bastante estable en la Ley General Tributaria. De hecho, la vigente LGT

---

5 *Vid.* García Novoa, C. «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)». *QF* n.º 9/2006, p. 12.

de 2003 puede considerarse continuista respecto a su predecesora de 1963, si bien es cierto que se han introducido ciertas mejoras. Y en este punto tampoco la Ley de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal resulta innovadora: a grandes rasgos, se han introducido nuevos supuestos de responsabilidad y se modifican algunos de los existentes, para, en todos los nuevos casos, hacer responder a tales responsables de las sanciones derivadas de la conducta del contribuyente.

Ello nos sitúa necesariamente en un debate previo, que vuelve a renacer en la doctrina española en la actualidad. Nos referimos a la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria. En efecto, la reforma realizada por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal pone de manifiesto el constante uso de la responsabilidad tributaria como mecanismo para «garantizar» el cobro de la deuda tributaria, y lo hace uniéndolo al concepto de fraude. Además, lo hace vinculándolo al cobro de las sanciones tributarias que derivan de la falta de ingreso de la deuda tributaria, lo que, de entrada, no casa bien con la finalidad garantística atribuida a la responsabilidad. Desde esta visión —insistimos, no realmente novedosa— es imprescindible tener en cuenta cuál es la función de la responsabilidad tributaria. Por ello, antes de entrar en el análisis en concreto de las novedades introducidas, creemos imprescindible realizar una breve referencia a esta naturaleza y función de la responsabilidad tal y como están establecidas en la Ley General Tributaria.

2. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA LGT: FUNCIÓN

Si atendemos a la doctrina que puede considerarse mayoritaria en España, la responsabilidad tributaria viene entendiéndose como una garantía de carácter personal, una fianza, en la que, por regla general, el responsable responde con todo su patrimonio.[6] Como se

---

[6] Calvo Ortega, R. «La responsabilidad solidaria por actos ilícitos». *HPE*, n.º 5/1970; Combarros Villanueva, V.E. «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación». *Civitas REDF*, n.º 23/1979, pp. 377 y ss; Herrero Madariaga, J. «El responsable tributario». *Civitas REDF*, n.º 26/1980, p. 201; Arias Abellán, Mª. D. «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho Español». *Civitas REDF*, n.º 42/1984, pp. 179 y ss. y «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria». *Civitas-REDF*, pp. 493-494; González Ortiz, D. *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*. Madrid: Dykinson, 2002, pp. 64 y ss; Navarro Egea, M. *El responsable tributario*. Madrid: Iustel 2006, p. 25; Galán Ruiz, J. *La responsabilidad tributaria.*

señala tradicionalmente, el responsable se coloca «junto al» sujeto pasivo, para, en el caso de que el deudor principal no ingrese la cantidad debida a la Hacienda Pública, garantizar la efectiva recaudación de la obligación tributaria. Este deber del responsable surge de la realización de unos determinados presupuestos de hecho, señalados en la Ley, de carácter heterogéneo. Precisamente esta heterogeneidad es la que da lugar a distintas matizaciones en torno a la naturaleza jurídica que debe atribuirse a la responsabilidad tributaria.

No siendo posible en este trabajo un análisis pausado de los distintos matices que introducen los diversos autores que ha estudiado la responsabilidad tributaria en nuestro país, intentaremos ofrecer un acercamiento a las líneas directrices que se sostienen en torno a esta cuestión.[7]

El punto de partida ha de ser necesariamente la consideración de la responsabilidad como una garantía, tal y como hemos adelantado. Sin embargo, en muchos de los supuestos en que aparece un responsable —y así ocurre en estos nuevos supuestos de responsabilidad— se prevé que también haga frente al pago de las sanciones tributarias. Para explicar esta aparente dicotomía entre garantía y sanción, son de destacar las iniciales aportaciones realizadas por Calvo Ortega, que distingue entre responsabilidad por actos lícitos e ilícitos.[8] En el caso de que la responsabilidad traiga causa de actos ilícitos, se califica por este autor como «sanción de garantía». Sin embargo, un numeroso grupo de autores, —algunos sin separarse de la configuración como garantía de la responsabilidad— han señalado que en muchos de estos supuestos la responsabilidad tributaria se convierte en una verdadera medida sancionadora o represora.[9] En

---

Pamplona: Thomson Aranzadi, 2005, p. 23; Garrido Mora, M. «Los responsables tributarios». *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley n.º 58/2003, de 27 de diciembre de 2003)*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 2004, p. 287.

7 Resulta de interés el examen realizado por Martín Jiménez de las más destacadas teorías mantenidas en torno a la responsabilidad tributaria. En Martín Jiménez, A. *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. Pamplona: Thomson Aranzadi, 2007, pp. 25-56.

8 Calvo Ortega, R. «La responsabilidad solidaria por actos ilícitos». *Op. cit.*, pp. 38 y ss. En el mismo sentido, Galán Ruiz, *La responsabilidad tributaria, Op. cit.*, p. 48.

9 *Vid.* Pérez Royo, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: IEF, pp. 293 y ss.; De la Hucha Celador, F. «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (II)». *REDF*, n.º 95/1997, p. 337; Escribano López, F. «Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria». *Sujetos pasivos*

particular, De la Hucha mantiene la existencia de dos supuestos distintos de responsabilidad, que merecen un tratamiento diverso; de una parte, los supuestos de responsabilidad entendida como garantía, al que resulta de aplicación el régimen previsto en la LGT para la responsabilidad, y, de otra, aquéllos a los que identifica como verdaderos supuestos de infracción tributaria, a los que debe aplicarse el régimen de infracciones y sanciones previsto en la misma LGT. Matiza esta posición señalando que se puede exigir al infractor la «responsabilidad civil subsidiaria», a la que le sería de aplicación el régimen de la responsabilidad tributaria contenida en la norma general tributaria.[10] A su posición se adhiere en buena medida Martín Jiménez, quien en base a la más reciente jurisprudencia constitucional española, afirma que «la definición unitaria del responsable no resulta posible, ni deseable, porque aplica el mismo régimen jurídico a figuras con naturaleza profundamente distinta (sancionadora/no sancionadora)».[11]

Como acabamos de mencionar, la jurisprudencia constitucional española también ha acogido esta tesis de la doble naturaleza de la responsabilidad tributaria en la vigente LGT. En concreto, la STC n.º 85/2006 de 27 de marzo de 2006, señala que «las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los artículos 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley n.º 58/2003 de 17 de diciembre de 2003, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el artículo 182, precepto que se integra en el capítulo II —que lleva por rúbrica «Disposiciones

---

y responsables tributarios. Madrid: Marcial Pons-IEF, 1997; Herrera Molina, P.M. «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios». *RTT*, n.º 57; Checa González, C. «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT». *JT*, tomo I/2003, pp. 2165 y ss; Zabala Rodríguez Fornos, A. «Comentario a los artículos 41, 42 y 43». *Comentarios a la Nueva LGT*. Pamplona: Aranzadi, p. 294.

10 De la Hucha Celador, F. «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (II)». *REDF*, n.º 95, pp. 342 y ss.

11 Martín Jiménez, A. *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. *Op. cit.*, p. 89.

generales sobre infracciones y sanciones tributarias» — del título IV que regula «La potestad sancionadora».

Aceptar esta tesis supone un giro sustancial en la doctrina española sobre esta materia. Quizás, y como veremos más adelante, ante lo que estamos es un uso confuso del concepto de la responsabilidad tributaria por parte del legislador. Se han ido sumando nuevos supuestos a los que se atribuye esta denominación, cuando en realidad son otra cosa. La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude es un buen lugar para poner esta circunstancia de manifiesto. Si recordamos el concepto de fraude presente en esta Ley, —citado *supra*—, entendido bien como conductas artificiosas tendentes a evitar el pago del tributo evitando el nacimiento de la obligación tributaria o bien como el supuesto de no pago del tributo que supone una infracción tributaria, la responsabilidad tributaria no debe ser el mecanismo para dar respuesta a estas situaciones. En su sentido tradicional, la responsabilidad garantiza el efectivo ingreso de la deuda. Cuando se pone en relación con conductas contrarias al ordenamiento jurídico, como ha señalado el TC, estamos ante una verdadera sanción.

3. LA NUEVA REGULACIÓN CONTENIDA EN LA LEY DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE

3.1. La modificación de la LGT

Los cambios en la LGT responden a una doble finalidad. De una parte, se trata de ampliar el alcance de la responsabilidad en algunos supuestos, que obliga a modificar tanto el artículo 41.3 LGT, que establece la regla general, como el artículo 42.2 LGT, respecto al que se altera la norma general. De otra, se va a proceder a incluir nuevos supuestos de responsabilidad tributaria, como hemos adelantado, tanto con carácter general como en las regulaciones sectoriales contenidas en el TRLIRNR y en la LIVA.

3.2. La extensión de la responsabilidad tributaria

La modificación de la extensión de la responsabilidad se realiza dando nueva redacción a los artículos 41.3 y 42.2 de la LGT.

El primero de estos dos preceptos establece la regla general en cuanto a dicho alcance de la responsabilidad tributaria; así, en su

redacción original en 2003 decía que ésta alcanzaría a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario, si bien, disponía seguidamente que «cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan». Para la mayoría de la doctrina, no está bien delimitado el ámbito en que debe responderse de la deuda tributaria, y, como veremos, la reforma no resuelve las dudas interpretativas surgidas en torno al contenido de este precepto.[12] En efecto, la referencia a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario obliga a acudir a la definición de deuda tributaria contenida en el artículo 58 LGT. En este precepto, además de la deuda tributaria principal, se hace referencia a los componentes accesorios de la misma, como son los intereses de demora y los recargos por declaración extemporánea.[13] En nuestra opinión, es posible aceptar la posición doctrinal que entiende exigibles al responsable estas cuantías debidas por el comportamiento del deudor principal. En general, se acepta que la redacción del artículo 41.3 LGT no admite otra interpretación, al referirse literalmente a la totalidad de la deuda en período voluntario. Ello supondría incluir los intereses de demora que hayan sido girados al deudor principal como parte de la deuda tributaria respecto a la que se le ofrece un período voluntario de ingreso. Giménez Reyna, Martín Fernández y Rodríguez Márquez señalan, en particular, el supuesto en que haya tenido lugar una comprobación o inspección tributaria, en cuyo caso la liquidación incluirá los correspondientes intereses de demora, a los que deberá hacer frente el responsable tributario.[14]

Respecto a los recargos por declaración voluntaria extemporánea, la solución ha de ser la misma. Teniendo en cuenta el tenor literal

---

12 Fernández Junquera, M. «Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro». *REDF*, n.º 117/2003, pp. 9-10; Navarro Egea, M. *El responsable tributario. Op. cit.*, p. 27; Álvarez Martínez, J. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*. Pamplona: AEDAF-Thomson Aranzadi, 2004, p. 142; Martín Jiménez, A. *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria). Op. cit.*, p. 151.

13 Los restantes componentes de la deuda tributaria, como los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, no plantean duda alguna en cuanto a su inclusión. *Vid.* Garrido Mora, M. «Los responsables tributarios». *Op. cit.*, pp. 290 y ss.

14 Giménez Reyna, E.; J. Martín Fernández y J. Rodríguez Márquez. «La responsabilidad tributaria». *La justicia en el diseño y en la aplicación de los tributos*. Madrid: IEF, p. 301.

del artículo 68.2 LGT, no puede más que concluirse que estos recargos por declaración voluntaria extemporánea están incluidos en la deuda tributaria que se exigirá en período voluntario, ya que el inicio del período voluntario en este supuesto se hace coincidir con el día de presentación da autoliquidación presentada fuera de plazo, sin solicitar fraccionamiento o compensación. De esta manera, estos recargos figurarán en la deuda tributaria reclamada en período voluntario al deudor principal.[15]

Por lo que se refiere a los recargos de apremio, al limitarse la reclamación de la deuda a aquélla exigida en período voluntario, el responsable no deberá hacer frente a tales recargos, que forman parte del procedimiento de apremio. Ahora bien, ello no obsta a que deba abonar estos recargos si el ingreso de su deuda como responsable se produce en el marco de un procedimiento ejecutivo, que, en este caso, se seguirá frente a él y no frente al deudor principal. O dicho de otro modo, deberá abonar los recargos que deriven de sus propios incumplimientos del plazo voluntario de ingreso.

Cuestión distinta es la de las sanciones, puesto que desde la entrada en vigor de la vigente LGT no cabe duda alguna de que no forman parte de la deuda tributaria. Sin embargo, como ya hemos señalado, en diversos supuestos el responsable va a responder de las sanciones tributarias del deudor principal. Basta hacer mención del principio de personalidad de la pena para poner en duda la legitimidad de esta exigencia.[16] Sólo en aquellos supuestos en que las sanciones deriven de actos propios podrá exigirse el importe de las mismas a los responsables tributarios,[17] aunque algunos autores afirman que en ningún

---

15 Como señala Martín Jiménez, se da «la paradoja de que la obligación del responsable será más onerosa cuando el deudor principal declaró espontáneamente, cuando no realizó el correspondiente ingreso, que en los casos en los que la conducta del deudor principal fuera merecedora de sanción, pues esta última, de conformidad con la regla general del artículo 41.4 LGT, en la mayoría de los supuestos de responsabilidad no será trasladable al responsable». En *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria). Op. cit.*, p. 157.

16 Véase en este sentido, Escribano López, F. «Notas sobre la Futura regulación de la responsabilidad tributaria». *QF*, n.º 13/1995, p. 9 ó García Novoa, C. «El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario». *Temas de Derecho Penal Tributario*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 47.

17 El TC parte en diversas ocasiones del carácter personal de la responsabilidad por sanciones, oponiéndose a que las mismas sean asumidas por personas distintas a la del

caso deberían exigirse sanciones.[18] En todo caso, se viene exigiendo un comportamiento doloso o negligente del responsable, que colabora en la comisión de la infracción o la permite con su conducta negligente.

Sin embargo, el también reformado el artículo 42.2 LGT señala ahora que «También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades [...]». Esto es, se aclara que en todos estos supuestos se van a exigir las sanciones tributarias, el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, o dicho de otro modo, que en estos casos la responsabilidad alcanza a todos los componentes de la deuda tributaria, devengados en período voluntario o en período ejecutivo, así como a las sanciones.[19] Téngase en cuenta que se trata de supuestos de responsabilidad por levantamiento de bienes embargados, regulados en el artículo 1902 CC, que encaja en la categoría de responsabilidad por actos ilícitos. Con esta calificación, resulta admisible la exigencia de sanciones en los casos previstos en este artículo 42.2 LGT.[20]

---

infractor, como en las SSTC n.º 219/1988, de 22 de noviembre de 1988, n.º 120/1994 de 25 de abril de 1994 ó n.º 146/1994 de 12 de mayo de 1994.

18 Señala Cruz Amorós que «la responsabilidad no debería alcanzar a las sanciones (artículo 41.4), si bien la Ley puede establecer excepciones, lo que hace abundantemente con criterios, que, en ocasiones, pueden calificarse de arbitrarios. Estoy con los que piensan que esta limitación debería aplicarse a todo tipo de supuestos de responsabilidad sin convertir la responsabilidad en una prolongación del Derecho sancionador tributario. Los comportamientos infractores deben tipificarse autónomamente y someterse a las sanciones específicas y propias que correspondan». En «Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios». *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova-Landwell, 2006, p. 196.

19 En este sentido se pronuncia Martín Jiménez, afirmando que «una mejor y más cabal regulación de la responsabilidad debiera llevar a imponer también sanciones al responsable cuyo comportamiento posibilitó la comisión de la infracción por el sujeto pasivo». En *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria). Op. cit.*, p. 160.

20 Entienden procedente la exigencia de sanciones en este supuesto, Checa González, C. *Ley de Medidas para la prevención del Fraude fiscal. Ley n.º 36/2006 de 29 de noviembre de 2006*. Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2007, p. 41; Zabala Rodríguez Fornos, A. «La responsabilidad tributaria solidaria por conductas obstativas del embargo en el apremio administrativo», *TF*, n.º 109/1999, p. 68; Martín Jiménez, A. *Los supuestos*

Queda hacer mención a los nuevos párrafos g) y h) del artículo 43 LGT, que también introducen la responsabilidad por sanciones. A ellos nos referiremos en el siguiente epígrafe.

En conclusión, el responsable deberá hacer frente a la deuda tributaria principal, recargos por declaración voluntaria extemporánea y a los intereses de demora que en su caso deba el deudor principal, todos ellos exigidos en período voluntario. En los supuestos en que legalmente se establezca —entendemos que ha de tratarse de situaciones en que el responsable ha colaborado en alguna medida en la comisión de la infracción— también deberá hacer frente a las sanciones del deudor principal. Finalmente, también se le exigirán los recargos de apremio y demás componentes accesorios que puedan derivarse de su propia conducta dilatoria del ingreso de su deuda como responsable, al no realizar el ingreso en el plazo voluntario que se le otorga.

3.3. Los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria en la LGT

Además de la extensión de la responsabilidad tributaria, esta Ley de Medidas para la Prevención del Fraude añade dos nuevos supuestos, contenidos en los párrafos g) y h) del artículo 43.1 LGT.

Los dos supuestos guardan relación entre sí, puesto que en ambos casos los nuevos responsables son personas o entidades que controlen a otras personas jurídicas, y han sido identificados en la Exposición de Motivos de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude como una medida de introducción del levantamiento del velo en la materia tributaria.

En concreto, disponen los apartados g) y h) de este artículo 43.1 LGT que serán responsables subsidiarios:

> «[...]
>
> g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para

---

de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria). Op. cit., p. 226. En contra de la exigencia de sanciones en este supuesto se pronuncia: González Ortiz, D. *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español. Op. cit.*, pp. 142-142; García Novoa, C. «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude», *QF*, n.º 10/2006., p. 18.

> eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.
>
> h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.
>
> En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones».

Aparentemente, lo que se pretende con esta norma es averiguar si la forma societaria es una mera ficción, y constatado este hecho, señalar a los verdaderos sujetos de las obligaciones tributarias. Una vez identificados, deben ser ellos los que respondan de las deudas tributarias. Según lo que dispone la LGT es necesario probar que la creación de la persona jurídica interpuesta «han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta».

En la doctrina, quienes se han pronunciado acerca de la nueva regulación de esta ley para la prevención del fraude, también han visto en estos apartados la introducción de la teoría del levantamiento del velo. Para autores como Checa González, la medida ha de valorarse positivamente,[21] si bien también se han escuchado voces en sentido contrario.[22] En todo caso, entendemos que se está siguiendo la doctrina de la teoría del levantamiento del velo, por lo que ha de tenerse en cuenta que «para aplicar esta doctrina es imprescindible e inexcusable probar en cada caso concreto, por parte de quien alegue que existe el pretendido abuso de la personalidad jurídica, que está en la base misma de esta doctrina, que el mismo se ha producido».[23] Y, añadimos, no puede perderse de vista que

---

21 Checa González, C. *Ley de Medidas para la prevención del Fraude fiscal. Ley n.º 36/2006, de 29 de noviembre de 2006. Op. cit.*, p. 46.

22 Entre otros, García Novoa, C. «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude». *Op. cit.*, p. 19.

23 Checa González, C. *Ley de Medidas para la prevención del Fraude fiscal. Ley n.º 36/2006, de 29 de noviembre de 2006. Op. cit.*, p. 47.

la doctrina del levantamiento del velo, de creación jurisprudencial,[24] ha sido entendida como un último recurso al que puede acudirse cuando los demás mecanismos jurídicos han fracasado, sin que pueda ser utilizado como el medio habitual de dar respuesta a situaciones de abuso o fraude; así lo ha reiterado la jurisprudencia española.[25] Lo contrario va en menoscabo de la teoría de la personalidad jurídica, que desempeña un importante papel en nuestro sistema económico.[26] A ello debe añadir que tampoco puede considerarse adecuado el paralelismo que se establece entre responsabilidad tributaria y conducta fraudulenta, que sólo puede ser corregida mediante el levantamiento del velo;[27]

---

24 Fue introducida en la STS de 28 de mayo de 1984 (RJ n.º 2080/1984) bajo las siguientes premisas: «en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (artículos 1.1 y 9.3), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de buena fe (artículo 7.1 del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el *substratum* personal de la entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (art. 6.4 del Código Civil), admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar («levantar el velo jurídico») en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia(artículo 7.2 del Código Civil) en daño ajeno o de «los derechos de los demás» (artículo 10 de la Constitución) o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, de un «ejercicio antisocial» de su derecho (artículo 7.2 del Código Civil)».

25 Como indica la STS de 31 de octubre de 1996 (RJ n.º 7728/1996): «Ahora bien, dicha operación del «levantamiento del velo» societario, debe utilizarse cuidadosamente y en casos extremos y de forma subsidiaria, en otras palabras, cuando no haya más remedio y no puedan esgrimirse otras armas sustantivas y procesales. Pues no se puede olvidar, que la personalidad jurídica, es una teoría que ha logrado grandes y eficaces éxitos para la expansión financiera y económica general y que el comercio internacional tiene su arquitrabe en la misma».

26 Para Martín Jiménez, que adopta el mismo punto de partida de atribuir un carácter excepcional a la aplicación del levantamiento del velo, su regulación en la LGT es acertada por cuanto «probablemente, con la configuración de la responsabilidad por levantamiento del velo como subsidiaria se haya, en cierta medida, cumplido con la doctrina del TS, por cuanto sólo cuando el deudor principal no tenga bienes o derechos suficientes y no existan responsables solidarios se podrá exigir este tipo de responsabilidad. Es idea determina que el ámbito de aplicación de este tipo de responsabilidad deba ser limitado, el levantamiento del velo debe ser, como el TS indicó, un recurso residual de última instancia». En *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria). Op. cit.*, p. 341.

27 Esta regulación ha sido calificada como «desnaturalización» de la doctrina del levantamiento del velo por Cayón Galiardo, A. «El proyecto de Ley de Medidas para la prevención del Fraude fiscal: otro enfoque», *RTT*, n.º 72/2006, p. 16, o como auténtico despropósito por Martín Jiménez, *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria). Op. cit.*, p. 347.

un responsable tributario es, según el silogismo que quiere establecer la LGT, otro obligado tributario que ha creado una identidad ficticia, con una finalidad claramente abusiva o fraudulenta. No olvidemos, como ya hemos adelantado, que la responsabilidad tributaria es una garantía personal del crédito tributario, que supone la incorporación de un nuevo sujeto a la relación jurídico-tributario. Sin embargo, el levantamiento del velo supone ignorar el aparente sujeto tributario, para que la Administración tributaria se dirija a un sujeto distinto que realmente realiza el presupuesto de hecho de la obligación tributaria. Siendo así, no resulta adecuado hablar de un responsable subsidiario, porque lo que busca el levantamiento del velo es descubrir al verdadero obligado, no añadir a un sujeto que pueda garantizar el efectivo cobro de la deuda no pagada.

En relación a esta regulación del levantamiento del velo, vamos a seguir el análisis realizado por García Novoa, a cuya opinión nos sumamos.[28] El punto de partida ha de ser el uso que debe darse a esta técnica; y ello porque entendemos que levantar el velo no debe servir para otra cosa que para conocer la realidad que se esconde detrás de una persona jurídica societaria, por si existe una situación de abuso de derecho o de fraude de ley. Si la sociedad se está utilizando por los socios que han constituido la misma para ocultar su identidad, su patrimonio e incluso su propia responsabilidad abusando de la personalidad jurídica, el levantamiento del velo permitirá atender a esa realidad y no a la ficción introducida mediante la creación de la forma jurídica societaria.

Como señala García Novoa, «la personalidad jurídica societaria, en particular las de forma capitalistas, pueden servir para ocultar la identidad de quien realmente actúa, y sobre todo para ocultar un patrimonio [...] De ahí que puedan utilizarse estas sociedades con fines fraudulentos. Lo que no es correcto es presuponer que la adopción de una forma jurídica societaria va a encerrar una conducta fraudulenta. Es una opción totalmente legítima, que incluso se puede realizar por fines estrictamente fiscales; actuar como persona física o persona jurídica conlleva una fiscalidad diferente que puede «ayudar» a decantarse por actuar bajo una fórmula u otra. Y sobre todo, la forma societaria

---

[28] García Novoa, C. «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)». *Op. cit.*, pp. 19 y ss.

capitalista ofrece como ventaja la limitación de la responsabilidad al patrimonio societario, quedando a salvo el patrimonio personal de los socios». Por todo ello, García Novoa rechaza la inclusión de un supuesto de responsabilidad de este tipo, ya que en su opinión «No cabe configurarlo como presupuesto de una responsabilidad del socio, que vendría a desconocer la realidad de la interposición societaria, algo que no puede arrumbar la normativa fiscal, so pena de ignorar las categorías elementales del derecho, como la persona jurídica y la realidad de la sociedad».

Además, no puede olvidarse que el levantamiento del velo exige no sólo atribuir una apariencia ficticia a la sociedad, sino que además se haya creado la personalidad jurídica con la intención de defraudar. Por lo tanto, para aplicar los artículo 43.1.g) y h) LGT se requiere además que concurra otra circunstancia: que la finalidad de la creación de esta personalidad jurídica interpuesta tenga un contenido que puede denominarse fiscal; esto es, que estén siendo creadas «para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública» o estén siendo utilizadas «como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública», tal y como señalan ambos preceptos expresamente. Ello nos recuerda inmediatamente el contenido del artículo 15 LGT, relativo al conflicto en la aplicación de la norma tributaria.[29] Como ya ha señalado la doctrina, no deben convertirse estos supuestos de responsabilidad subsidiaria en sustitutos del conflicto en aplicación de la norma, sino que deben establecerse con claridad los ámbitos en que resultarán procedentes uno u otro. En nuestra opinión existe un claro riesgo de que se produzca una confusión entre ambas, o más aún, que la Administración acuda al procedimiento de derivación de responsabilidad, ante la perspectiva de que cuente con mayores visos de éxito que el procedimiento de declaración de

---

[29] Indica este artículo 15.1 LGT que «se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

conflicto en la aplicación de la norma.[30] Teóricamente, el conflicto en la aplicación de la norma tiene su lugar natural en la fase liquidatoria del tributo, mientras que la responsabilidad tributaria surge en la recaudación tributaria. Por tanto, el artículo 15 LGT resolverá aquellas situaciones en las que el engaño se dirija a reducir la carga tributaria; por su parte, el artículo 43 LGT atenderá a los casos en que la interposición de sociedades pretenda dificultar la recaudación de la deuda tributaria debidamente liquidada.[31]

En lo que se refiere a la forma elegida para la aplicación de este supuesto, se han realizado también objeciones a la regulación legal; en primer lugar, respecto a que sea la propia Hacienda Pública la que va a proceder al levantamiento del velo. En la doctrina tributaria ya se ha señalado que debería reservarse esta facultad a la autoridad judicial.[32] En cualquier caso, la motivación que se señala para justificar esta elección no es otra que el tener en cuenta que la finalidad de este supuesto de responsabilidad es agilizar el procedimiento recaudatorio que se ve dilatado por la interposición de sociedades. Si el procedimiento de levantamiento del velo se sigue dejando en manos de los tribunales de justicia, la agilización del procedimiento recaudatorio no se producirá en ningún caso. Es más, antes de la introducción de estos dos nuevos apartados en el artículo 43 LGT ya se aplicaba la doctrina del levantamiento del velo por los tribunales de justicia. De mantenerse la competencia

---

30 Recordemos que para declarar el conflicto en la aplicación de la norma va a ser necesario contar con un informe favorable de la Comisión Consultiva. Pero, como contrapartida, en la doctrina se ha entendido que para el uso del levantamiento del velo por parte de la Administración será necesario que realice una actividad probatoria que consista en la «prueba del objeto negocial (*bussiness purpose test*), lo que lo acercaría al conflicto en la aplicación de la norma, que también requiere esta actividad probatoria por parte de la Administración tributaria (*Vid.* Checa González, C. *Ley de Medidas para la prevención del Fraude fiscal. Ley n.º 36/2006, de 29 de noviembre de 2006. Op. cit.*, p. 47 y Ruiz Hidalgo, C. «La delimitación de los supuestos de responsabilidad tributaria en la ocultación de los bienes y derechos a través de las personas jurídicas». *Op. cit.*, p. 8). Sobre el carácter notoriamente artificioso o impropio del negocio en el ámbito del artículo 15 LGT, *vid*, García Novoa, C. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2004, pp. 350 y ss.

31 *Vid.* Martín Jiménez, *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria). Op. cit.*, p. 342.

32 Checa González, C. *Ley de Medidas para la prevención del Fraude fiscal. Ley n.º 36/2006, de 29 de noviembre de 2006. Op. cit*, p. 45; Ruiz Hidalgo, C. «La delimitación de los supuestos de responsabilidad tributaria en la ocultación de los bienes y derechos a través de las personas jurídicas». *RTT*, n.º 28-30/2007, p. 17.

en estos tribunales, no tendría ningún sentido la introducción de estos supuestos, ni tampoco se lograría el objetivo buscado por el legislador. Así las cosas, desde esta perspectiva, la cuestión es si es compatible la reducción de la protección de los obligados tributarios y el objetivo buscado, y de serlo, si es proporcionado. A la vista de lo que hemos señalado hasta este momento, no nos cabe duda que podemos calificar de improcedente estos nuevos supuestos. Ningún problema tendría la aplicación de esta técnica del levantamiento del velo por parte de los tribunales si se mantiene el carácter excepcional de la misma, sin que se deje en manos de la Administración tributaria, parte en la controversia, este recurso con un nuevo carácter ordinario.

La segunda crítica se refiere al posible aspecto sancionador al que ya nos hemos referido, al permitir ambos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria que se impongan sanciones a los responsables. Autores como Cayón Galiardo,[33] Checa González[34] o Alonso González,[35] afirman que se trata de medidas de naturaleza sancionadora. Sin embargo, en opinión de Martín Jiménez, «la medida no tiene una finalidad represora o punitiva sino garantizadora del principio de responsabilidad universal».[36] Nos remitimos a lo ya expuesto con anterioridad para rechazar esta posibilidad; baste tener presente el principio de personalidad de la pena para que no pueda aceptarse una inmediata «transmisión» de la sanción derivada de la conducta de otro. Pero también es cierto que esta exigencia en realidad no deriva más que del uso inadecuado del levantamiento del velo junto con la responsabilidad tributaria. Y ello porque si lo que se ha hecho es levantar el velo, omitir la apariencia creada con fines defraudatorios para buscar al verdadero obligado tributario, ya no puede hablarse de transmisión alguna, porque realmente se está exigiendo la deuda y la sanción tributarias al titular de las mismas y no a un responsable por la deuda y sanción de otro.

---

33 Cayón Galiardo, A. «El proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque». *RTT*, n.º 72/2006, p. 16.

34 Checa González, C. *Ley de Medidas para la prevención del Fraude fiscal. Ley n.º 36/2006, de 29 de noviembre de 2006. Op. cit.*, p. 49.

35 Alonso González, L.M. «El proyecto de Ley de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal». *Temas Tributarios de Actualidad*, n.º 7-10/2006, pp. 24-25.

36 Martín Jiménez. *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria). Op. cit.*, pp. 347-348.

Finalmente resulta imprescindible hacer mención de las dificultades que pueden plantearse en la aplicación práctica de estos dos nuevos supuestos de responsabilidad tributaria, en la medida en que el texto de los apartados incluidos en la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal deja abiertas demasiadas cuestiones. Se ha acudido al uso de numerosos conceptos jurídicos indeterminados, como «control efectivo de una entidad», «voluntad rectora común» o «unicidad de esferas o personas», que deberán ser delimitados para atribuirles un significado que no estará exento de discusión; señala con dureza Falcón y Tella que «se trata de supuestos configurados con tal ambigüedad e imprecisión que difícilmente resultará constitucionalmente admisible la responsabilidad tributaria, y menos aún respecto de las sanciones, pues en definitiva se trata de exigir la deuda o la sanción a una persona distinta, la cual no puede conocer de antemano si incurre en el supuesto de hecho previsto en la norma».[37] Será imprescindible, en nuestra opinión, que un posible desarrollo reglamentario dote de contenido preciso a estos términos, sin que pueda admitirse que «la indefinición es probablemente inherente a este supuesto de responsabilidad si se quiere dejar un cierto margen a la Administración tributaria y los tribunales de apreciación de las variadas y heterogéneas circunstancias en las que puede ser necesario ‹levantar el velo›».[38]

3.4. La responsabilidad solidaria en el ámbito de los no residentes

La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal modifica el texto del artículo 9.3 del TRIRNR, dándole la siguiente redacción:

> «3. En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este Impuesto, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad,

---

37 Falcón y Tella, R. «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley n.º 36/2006, de 29 de noviembre de 2006 (II)». *QF*, n.º 3/2007, p. 9.

38 Martín Jiménez. *Los supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria). Op. cit.*, p. 346.

previsto en el artículo 41.5 de la Ley n.º 58/2003 de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria.

En los restantes supuestos, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el artículo 41.5 de la Ley n.º 58/2003 de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria».

El contenido de la reforma ha servido para aumentar los supuestos de responsabilidad solidaria en los que no es necesario contar con un acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, tal y como exige el procedimiento general regulado en el artículo 41.5 LGT. Con el texto vigente, se prescindirá de este esencial trámite en la declaración de responsabilidad respecto al pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los no residentes y al depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Como ha señalado Checa González, no parece rechazable que se considere como responsable solidario al depositario o gestor de bienes o derechos pertenecientes a personas o entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscales, pero la atribución de este carácter no debe conllevar que desaparezcan las garantías establecidas con carácter general para la declaración de responsabilidad.[39] Sin duda, el aspecto más criticable de este régimen de responsabilidad no es novedoso. La exigencia de la deuda al responsable sin acto previo de derivación de responsabilidad supone una gravísima excepción al régimen general establecido en la LGT que no encuentra justificación alguna. De hecho, en la doctrina se ha señalado que ante lo que nos encontramos en realidad es ante un supuesto de sustitución, donde este responsable solidario opera como un sustituto del contribuyente, obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal.[40]

---

[39] Checa González, C. *Ley de Medidas para la prevención del Fraude fiscal. Ley n.º 36/2006, de 29 de noviembre de 2006. Op. cit.*, p. 116. También considera errónea esta solución García Novoa, C. «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)». *Op. cit.*, p. 27; Falcón y Tella, R. «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley n.º 36/2006, de 29 de noviembre de 2006 (II)». *Op. cit.*, p. 6.

[40] Cruz Amorós, M. «Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios». *Op. cit.*, p. 234.

Finalmente, nada se concreta del régimen de estos responsables; en cuanto a la extensión de la responsabilidad, entendemos que los pagadores responderá por las deudas derivadas de los pagos por ellos realizados y los gestores por las deudas vinculadas a los bienes y derechos de los que tengan encomendada la gestión. Entiende Falcón y Tella que esta responsabilidad tendrá «como límite máximo el valor de los bienes depositados, pudiendo incluso estos «responsables», en mi opinión, liberarse con la entrega de los bienes depositados».[41] O lo que es lo mismo, a su juicio se crea una suerte de afección de bienes, sin que nos hallemos ante una responsabilidad universal del patrimonio del responsable. Sin embargo, el tenor literal de este precepto no permite llegar de forma inmediata a esta conclusión.

3.5. El nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA

Una de las normas más criticadas de esta Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal es la introducción de un apartado cinco del artículo 87 de la Ley del IVA, en la que se recoge un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria con el siguiente tenor:

> «Cinco. 1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.
>
> 2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.
>
> Se entenderá por precio notoriamente anómalo:
>
> a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

---

[41] Falcón y Tella, R. «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley n.º 36/2006, de 29 de noviembre de 2006 (II)». *Op. cit.*, p. 6.

b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3. Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

4. Una vez que la Administración Tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley n.º 58/2003, General Tributaria».

Este supuesto de responsabilidad subsidiaria tiene como finalidad combatir los llamados fraudes en cadena o fraude carrusel.[42] Cuando hablamos de este tipo de fraude nos estamos refiriendo a las operaciones del tipo descrito en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 12 de enero de 2006, Optigen, (Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03):

«Según las resoluciones de remisión, en los asuntos C-354/03 y C-355/03, y a juicio de los *Commissioners*, en el asunto C-484/03, se ha organizado en principio un fraude «en cadena» siguiendo estas modalidades:

– Una sociedad (A) establecida en un Estado miembro vende bienes a una sociedad (B) establecida en un segundo Estado miembro.

– La sociedad B, que es el operador incumplidor o que utiliza sin autorización un número de identificación a efectos del IVA usurpado, revende esos bienes a muy bajo precio a una sociedad intermediaria (C), establecida en

[42] Se definen estas operaciones de fraude en cadena en el IVA en el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, 16 de abril de 2004, COM (2004) 260 final.

ese segundo Estado miembro. Las ventas posteriores pueden de este modo realizarse obteniendo beneficios. La sociedad B devenga el IVA que grava la compra de tales bienes, pero, al haberlos utilizado para operaciones imponibles, tiene asimismo derecho a deducir dicho IVA como cuota del impuesto soportado. En cambio, está sujeta al IVA repercutido facturado a la sociedad C, pero desaparece antes de abonar su importe al Tesoro Público.

– La sociedad C revende a su vez los bienes de que se trata a otra sociedad intermediaria (D) en el segundo Estado miembro, abonando el IVA repercutido al Tesoro Público después de haber deducido el impuesto soportado, y así sucesivamente, hasta que una sociedad, en el segundo Estado miembro, exporta esos bienes a otro Estado miembro. Esa exportación está exenta del IVA, pero la sociedad exportadora, sin embargo, tiene derecho a pedir la devolución del IVA soportado por la compra de dichos bienes. Cuando el comprador es la sociedad A, se trata de un verdadero fraude ‹en cadena›.

– El procedimiento puede repetirse».

Cuando hablamos de un impuesto como el IVA no puede olvidarse que se trata de un impuesto de origen comunitario, por lo que debe valorarse la corrección de esta reforma a la vista de las Directivas que lo regulan y de la jurisprudencia del TJCE.

Nos hallamos ante una norma que pretende dar respuesta a situaciones en las que el IVA deja de ser ingresado dentro de cadena de transmisiones del bien sujeto al pago del impuesto, pero a su vez es recuperado por otra entidad que tiene derecho a su deducción. De hecho, la creación de este nuevo supuesto de responsabilidad en el marco de la Ley de medidas para la Prevención del Fraude aparece justificado por cuanto «Ésta es una medida ya adoptada en países de nuestro entorno, donde ha demostrado su eficacia con un carácter especialmente preventivo, al desincentivar la adquisición de mercancías de las tramas organizadas a unos precios por debajo incluso del coste. Téngase en cuenta que dichas tramas provocan graves distorsiones en los mercados, especialmente en los precios de aquellos sectores económicos que se han visto afectados por ellas, además de suponer un grave quebranto a la Hacienda Pública».[43] Como se recoge en este

[43] Exposición de Motivos de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que reproduce parcialmente el texto del Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, 16 de abril de 2004, COM (2004) 260 final.

fragmento de la Exposición de Motivos de la Ley para la Prevención del Fraude, algunos países de la Unión Europea, como Gran Bretaña, Portugal e Italia,[44] han introducido medidas de este tipo en sus leyes del IVA, pero, como ha señalado la doctrina, los resultados no son tan eficaces o, cuando menos, se manifiestan de forma desigual.[45] Aunque también es cierto que la Comisión Europea ha matizado su posición inicial, empecinada en el fomento del mecanismo de intercambio de información entre los Estados miembros, para llegar a afirmar la necesidad de modificar el propio mecanismo de funcionamiento del IVA,[46] postura que ya ha encontrado un parcial refrendo en normas como la Directiva 2006/69/CEE, que modifica la Sexta Directiva.[47] En todo caso,

---

[44] Sobre las soluciones introducidas en cada uno de estos Estados Miembros, *vid.* PUEBLA AGRAMUNT, N.: «Estrategias en la lucha contra los fraude del IVA», *QF*, n.º 3/2007, pp. 90 y ss.

[45] GARCÍA NOVOA, C. «Modificaciones en el IVA introducidas por la Ley de la Prevención del Fraude, *QF*, n.º 13/2007. Por su parte, Falcón y Tella señala que «dista mucho de poder hablarse de una experiencia positiva en us aplicación (entre otras cosas or lo reciente de su implantación». En «La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo artículo 87. cinco LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible) que debería sustituirse por na ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo», *QF* n.º 21/2006, p. 5.

[46] *Vid.* Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, en especial pp. 8 y 9. Señala García Novoa que «lo cierto es que, ni antes el Plan de Prevención ni ahora el Proyecto ponen el dedo en la llaga de cuál es el origen del problema; el régimen transitorio del IVA intracomunitario en la Unión Europea. Recordemos que el Plan Cockfield, propuesto en 1989 como vía para avanzar hacia el sistema definitivo, pretendía que a partir del 1 de enero de 1997 se implantase un régimen de IVA comunitario basado en una generalización de la tributación en origen, cuya instauración tendría lugar a medio plazo con un período transitorio en el cual la tributación se efectuaría en el país de destino. Dicho sistema transitorio debería suprimir los trámites en las fronteras, reducir las obligaciones a que están sujetas las empresas y las Administraciones y prevenir eficazmente contra los riesgos de fraude. La evolución del régimen transitorio se ha paralizado ante la actitud reticente de los Estados miembros a todo lo que suponga cesión de soberanía fiscal y además se ha revelado como un auténtico caldo de cultivo del fraude. Recordemos que una de las consecuencias del sistema transitorio es que se mantiene el principio de tributación en destino, si bien trasladando los controles sobre el IVA desde la frontera al interior de los Estados, a través de ese sucedáneo de las «importaciones/exportaciones que son las adquisiciones/entregas intracomunitarias». En *El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)*. *Op. cit.*, p. 11.

[47] En particular, se permite la inversión del sujeto pasivo del impuesto en determinados sectores económicos, lo que ha llevado a varios Estados miembros ha solictar una autorización para aplicar la inversión del sujeto pasivo con carácter general (Alemania,

estas experiencias previas sirven como pauta para valorar los requisitos que exige el TJCE para admitir la compatibilidad de una norma interna con los mandatos comunitarios.

Este tipo de normas internas han encontrado su amparo en el artículo 21.3 de la Sexta Directiva (artículo 205 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido), que señala que «En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA».[48] Pero también es cierto que para que las mismas no se entiendan contrarias al Derecho Comunitario es necesario que den cumplimiento a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.[49]

El TJCE se ha pronunciado acerca de este tipo de medidas de prevención del fraude en el IVA. Como líneas generales, el Tribunal de Justicia ha indicado que no se puede negar la deducción del IVA soportado cuando tiene origen en una actividad económica definida en la normativa del IVA y realizada por un sujeto pasivo de este impuesto que como tal, sí reúne los requisitos objetivos para ello «con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no

---

Austria), petición rechazada por la Comisión, al entender que supone la desaparición de una característica esencial del sistema común como es el ingreso «fraccionado» de cada eslabón en la cadena productiva, en función del valor añadido en cada caso.

48 *Vid.* Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, 16 de abril de 2004, COM (2004) 260 final.

49 En particular, en el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, 16 de abril de 2004, COM (2004) 260 final se señala que «Para facilitar la carga de la prueba en mecanismos de fraude complejos, algunos Estados miembros han reforzado recientemente su legislación antifraude introduciendo una «responsabilidad fiscal solidaria». La introducción de tal responsabilidad implica que si un sujeto pasivo conocía o debiera haber conocido las actividades fraudulentas de su cocontratante, será responsable del pago del IVA pagadero por su cocontratante. En algunos Estados miembros la introducción de la responsabilidad solidaria ha tenido un efecto claro de disuasión y parece ser eficaz. Esta medida tiene su fundamento jurídico en el artículo 21 de la Directiva n.º 77/388/ CEE, a condición de que se respete el principio de proporcionalidad» (p. 16).

tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo. El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido».[50] Por tanto, el TJCE deja bien claro que el derecho a la deducción del IVA sólo puede observarse en cada una de las operaciones aisladamente, no debiendo tomarse en consideración un conjunto de ellas,[51] sin que «la cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado».[52] Por ello introducir una carga del tipo previsto en la normativa española sobre el sujeto pasivo «sería contrario a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del impuesto tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate».[53]

A mayor abundamiento, el artículo 87.cinco LIVA condiciona la deductibilidad del IVA soportado por un sujeto pasivo —convirtiéndolo

---

50 *Vid.* Resolución de la Sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006, *Optigen,* Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03. Es muy interesante el análisis realizado por PUEBLA AGRAMUNT, N. «Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal». *QF,* n.º 10/2006, pp. 39 y ss.

51 En este sentido, *vid.* Halifax, o STJCE de 12 de enero de 2006, *Optigen,* Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03.

52 Continúa el mismo apartado 54 de la citada STJCE de 12 de enero de 2006 señalando que «de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende, que, según el principio fundamental inherente al sistema común del IVA y resultante de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica a cada transacción de producción o distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los elementos constitutivos del precio (véase en particular, las setencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C 98/98, Rec. p. I-4177, apartado 29 y Zita Modes, antes citada, apartado 37)».

53 STJCE de 12 de enero de 2006, parágrafo 45, recogiendo la Sentencia de 6 de abril de 1995 (C 4/95), BLP Group.

en responsable subsidiario —, si se ha aplicado un precio anómalo o se ha obtenido un beneficio extraordinario en la operación a que se refiere dicho impuesto. En este sentido, la norma española puede resultar contraria al derecho comunitario, a la vista de los pronunciamientos jurisprudenciales señalados.[54] Para el Tribunal de Justicia «El artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el asunto principal, que establezca que un sujeto pasivo, al que se hayan efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto, ni tampoco una normativa que permita exigir a un sujeto pasivo la constitución de una garantía del pago del IVA adeudado o que podría adeudarse por parte del sujeto pasivo al que suministra dichos bienes o servicios o del que los recibe».[55]

O lo que es lo mismo, el TJCE admite que se acuda a presunciones siempre y cuando sea posible la prueba en contrario sin excesivas dificultades, porque en otro caso se estaría vulnerando el principio de proporcionalidad.[56] A juicio de la doctrina española, el uso de conceptos como «precio anómalo» en el texto legal conducen a una responsabilidad objetiva o responsabilidad sanción totalmente inaceptable,[57] porque se

---

54 *Vid* «La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo artículo 87. cinco LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible) que debería sustituirse por una ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo». *Op. cit.*, p. 7.

55 Apartado 47 de la STJCE de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, asunto C-384/04.

56 Sobre este principio comunitario, que descansa sobre tres elementos estructurales —idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto—, *vid.* VILLAR EZCURRA, M. «Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho Financiero y Tributario». *CT*, n.º 100/2001, p. 42.

57 MARTÍN FERNÁNDEZ, J. «La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006: su relevancia para el caso español». *JT*, tomo I/2006, p. 2716; FALCÓN Y TELLA, R. «La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo artículo 87. cinco LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible) que debería sustituirse por una ampliación de los supuestos de in-

convierte en extraordinariamente difícil probar el desconocimiento del fraude por parte del sujeto pasivo.[58]

Ello ha de enlazarse con otra de las críticas realizadas al nuevo régimen de responsabilidad en el IVA es la posibilidad de que se obvie el trámite de derivación de responsabilidad hacia el responsable subsidiario, toda vez que el artículo 87.4 LIVA señala que será suficiente que la Administración constante que existe un IVA repercutido que no haya sido o no vaya a ser no declarado o ingresado.[59] En realidad, la Administración deberá señalar que el precio satisfecho es notablemente anómalo, y a partir de ese momento al sujeto pasivo le resulte prácticamente imposible destruir el presupuesto de hecho de aplicación de la responsabilidad subsidiaria.[60] La propia norma «define»[61] que se entiende por precio notablemente anómalo al señalar que los serán aquellos sensiblemente inferiores tanto al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos como al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega. La Administración atenderá a la documentación en su poder y a la aportada por el destinatario, y deberá tener en cuenta «otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el

---

versión del sujeto pasivo». *Op. cit.*, p. 9. García Novoa, C. «Modificaciones en el IVA introducidas por la Ley de la Prevención del Fraude». *QF*, n.º 13/2007.

58 Martín Jiménez, al margen del análisis de este concreto supuesto del artículo 87, cinco IVA, señala que «si falta una circunstancia indicativa de fraude o se demuestra el completo desconocimiento (con error invencible) por parte del operador, parece (si bien ni el TJCE ni el AG lo aclaran) que no podrá derivarse la responsabilidad tributaria en relación con el IVA so pena de vulnerar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad». En *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. Op. cit.*, p. 123.

59 García Novoa, C. «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude». *Op. cit.*, pp. 12-13.

60 Por ello señala Martín Fernández que «afirmado el carácter anómalo del precio, al sujeto le resulta prácticamente imposible destruir la presunción. Y ello ya que para demostrar que el precio era bajo por motivos económicos válidos tendría que conocer aspectos internos de sus proveedores, tales como su política comercial o su estructura de costes. Por tanto, nos hallamos muy cerca de la responsabilidad objetiva que prohíbe el tribunal». En *La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006: su relevancia para el caso español. Op. cit.*, p. 2718.

61 Como señala García Novoa, no se aclara qué se entiende por precio anómalo, aspecto, además, que es una cuestión de prueba. En «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude». *Op. cit.*, p. 15.

valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación».[62]

En general, la doctrina española viene afirmando que la nueva regulación introducida en el artículo 87 no resiste un juicio de compatibilidad con la normativa comunitaria a la luz del principio de proporcionalidad, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.[63] Así, en la STJCE de 11 de mayo de 2006, analizando la norma británica «paralela» a la española aquí comentada, se matiza que «en el presente contexto, el órgano jurisdiccional nacional deberá efectuar una ponderación entre la necesidad de garantizar la recaudación del IVA y el interés de velar porque el comercio regular no se vea obstaculizado de forma injustificada ante el riesgo de resultar responsable a causa de la falta de pago del IVA», de manera que estas medidas recaudatorias deben ser respetuosas con las exigencias de seguridad jurídica y proporcionalidad,[64] puesto que «si no se cumplen estos requisitos, la aplicación de las presunciones podría efectivamente violar el principio de que un sujeto sólo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razonablemente conocer que el IVA no sería pagado», porque «esto equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la puerta trasera».[65]

A modo de resumen, después de la valoración negativa que se ha ofrecido de este supuesto de responsabilidad subsidiaria en el IVA desde el punto de vista de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad, que lo convierten en incompatible con el Derecho comunitario, pueden traerse a colación las palabras de Falcón y Tella, quien realiza una crítica a la propia utilidad de la norma. Afirma respecto a su aplicación en la práctica que «si la existencia del fraude en una fase anterior se conoce y puede probarse, nos encontraremos normalmente

---

62 Artículo 87. Cinco.2 LIVA.

63 García Novoa, C. «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude». *Op. cit.*, p. 15.

64 STJCE de 6 de julio de 2006, donde se reitera que los operadores que adopten todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, «deben confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado». García Novoa, C. «Modificaciones en el IVA introducidas por la Ley de la Prevención del Fraude». *QF*, n.º 13/2007, p. 13.

65 Así se afirma por el Abogado General, señor L.M. Poiares Maduro, al hilo de la citada STJCE de 11 de mayo de 2006.

ante un supuesto de colaboración en la comisión de una infracción tributaria, y por tanto, ante un supuesto de responsabilidad solidaria, conforme al artículo 42.1.a) de la nueva Ley General Tributaria, por lo que el establecimiento de un supuesto de responsabilidad subsidiaria no tiene sentido alguno respecto de estos casos. Y si el sujeto pasivo es ajeno al fraude en una fase anterior ya se ha dicho que ni puede negarse la deducción del IVA soportado, ni puede exigirse responsabilidad alguna, lo que vacía totalmente de contenido el nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria que nos ocupa».[66]

[66] Falcón y Tella, R. «La responsabilidad subsidiaria prevista en el nuevo artículo 87. cinco LIVA: una medida vacía de contenido (en la medida en que si el comprador conoce el fraude la responsabilidad es solidaria, y si no lo conoce, la responsabilidad resulta inexigible) que debería sustituirse por una ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo», p. 9. En el mismo sentido, García Novoa, C. «Modificaciones en el IVA introducidas por la Ley de la Prevención del Fraude». *Op. cit.*, p. 16.

El Derecho Penal Tributario en España

*Carlos Martínez-Buján Pérez**

SUMARIO: *1. Introducción.– 2. El delito de defraudación tributaria (artículo 305 CP).– 2.1. Consideraciones generales.– 2.2. Bien jurídico y sujeto pasivo.– 2.3. Tipo básico.– 2.3.1. Tipo objetivo.– 2.3.1.1. Presupuesto.– 2.3.1.2. El núcleo del tipo: el verbo defraudar.– 2.3.1.3. La defraudación por omisión.– 2.3.1.4. Las modalidades genéricas de conducta.– 2.3.1.5. El resultado.– 2.3.1.6. Sujeto activo.– 2.3.2. Tipo subjetivo.– 2.3.2.1. El dolo y el elemento subjetivo del injusto.– 2.3.2.2. El error sobre el tipo.– 2.4. Tipos agravados.– 2.5. Iter criminis.– 2.5.1. Consumación.– 2.5.1.1. Modalidad de elusión del pago.– 2.5.1.2. Modalidad de obtención indebida de devoluciones.– 2.5.1.3. Modalidad de disfrute de beneficios fiscales.– 2.5.2. Tentativa.– 2.6. Autoría y participación.– 2.7. La regularización de la situación tributaria.– 3. El tipo de defraudación tributaria a la Hacienda de la Comunidad Europea (artículo 305-apartado 3 del CP y artículo 627 del CP).– 4. El delito contable tributario (artículo 310 del CP).– 4.1. Introducción.– 4.2. Bien jurídico y sujeto pasivo.– 4.3. El presupuesto común a todas las modalidades típicas.– 4.4. La figura del apartado a).– 4.5. La figura del apartado b).– 4.6. Las figuras de los apartados c) y d).– 4.7. Tipo subjetivo.– 4.8. Iter criminis.– 4.9. La regularización de la situación tributaria.*

* Catedrático de Derecho Penal. Universidad de La Coruña.

1. INTRODUCCIÓN

Aunque en el Derecho Penal español existía ya desde el Código Penal de 1870 un denominado delito de «ocultación fraudulenta de bienes o de industria», que puede ser considerado como un protodelito tributario, lo cierto es que en rigor hay que esperar hasta el año 1977 para poder hablar de una infracción penal propiamente dicha, dirigida a combatir la moderna delincuencia fiscal. En efecto, merced a la Ley Orgánica n.º 50/1977 de 14 de noviembre de 1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, se introdujo en el artículo 319 del Código Penal de 1944/1973 un llamado «delito fiscal» en sustitución del citado delito de «ocultación fraudulenta de bienes o de industria», que sólo se había aplicado en dos ocasiones en sus más de cien años de vigencia (*vid.* por todos Martínez Pérez, 1982).

Con posterioridad, la Ley Orgánica n.º 2/1985 de 29 de abril de 1985, creó un nuevo Título en el Código Penal, con la rúbrica «Delitos contra la Hacienda Pública», en el que, además de reformarse el citado «delito fiscal» introducido por la Ley de 1977 (caracterizado como un genuino delito de defraudación tributaria en el artículo 349), se crearon nuevos delitos: un delito de fraude de subvenciones (artículo 350) y un delito contable tributario (artículo 350 *bis*) (sobre esta reforma de 1985, *vid.* por todos Martínez Pérez, 1986).

En el Título XIV del Libro II del vigente Código Penal español de 1995 se mantienen los tres delitos mencionados, ahora bajo la rúbrica de «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», rúbrica que proviene de la Ley Orgánica n.º 6/1995 de 29 de junio de 1995 (BOE de 30 de junio de 1995), «por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», que entre otras novedades introdujo un nuevo precepto merced al cual se incorporó el delito de defraudación a la Seguridad social, de estructura análoga a la del delito de defraudación tributaria (sobre esta reforma *vid.* Martínez-Buján Pérez, 1995-b).

En resumidas cuentas, si prescindimos del delito de defraudación a la Seguridad social (artículo 307 CP) y del delito de fraude de subvenciones (artículo 308 CP), que pertenecen respectivamente al ámbito del Derecho Penal Laboral y al del Derecho Penal Administrativo, la materia relativa al Derecho Penal Tributario español queda reducida en el Código Penal vigente a dos preceptos: el del artículo 305, que contiene

el delito de defraudación tributaria, y el del artículo 310, que tipifica el delito contable tributario.

A esta regulación del Derecho Penal Tributario *español* hay que añadir las previsiones que nuestro Código Penal contiene en relación con la Comunidad Europea: de un lado, en el propio delito de defraudación tributaria del artículo 305 se incluye un apartado 3 en el que se dispone que las mismas penas que se prevén para la defraudación a la Hacienda Pública española se impondrán también cuando las conductas se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros; de otro lado, en el artículo 627, ubicado en el Libro III del Código Penal, se tipifica una falta que completa la figura del artículo 305-3.

Veamos de forma separada las figuras delictivas que se acaban de citar.

2. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA (ARTÍCULO 305 CP)

2.1. Consideraciones generales

El delito de defraudación tributaria es la infracción central del Título XIV. Y semejante condición no obedece únicamente a razones históricas o a razones derivadas de su mayor relevancia práctica (lo que desde luego resulta indudable), sino también a evidentes razones dogmáticas. En este último sentido, hay que observar, por una parte, que en el ámbito del delito de defraudación tributaria han tenido lugar debates científicos sobre determinados aspectos técnicos del tipo penal que han servido después para el estudio de las restantes figuras delictivas del Título XIV e incluso para la mejor comprensión de problemas generales del Derecho Penal Económico: aspectos, *v. gr.*, tales como la delimitación del bien jurídico, el problema de la defraudación por omisión, la naturaleza dogmática del límite cuantitativo, la cuestión del error, el tema del arrepentimiento activo o los problemas en materia de autoría y participación.

Todo ello, en fin, explica que, a pesar de la juventud del delito de defraudación tributaria en la legislación penal española, sea posible hallar una amplia bibliografía dedicada al estudio del mismo en la que es factible apreciar depurados análisis de los diversos elementos del delito, con posiciones que en ocasiones mantienen tesis totalmente

encontradas, que, por lo demás, han tenido su proyección en el repertorio jurisprudencial.

2.2. Bien jurídico y sujeto pasivo

En materia de bien jurídico se puede constatar ya la primera manifestación de la polémica que rodea el estudio de este delito, siendo posible hablar de dos líneas básicas para la comprensión de la figura delictiva, que, consecuentemente, conducirán a conclusiones divergentes en el análisis de determinados elementos del delito. Dicho de forma simplificada, esas dos líneas básicas son, de un lado, las denominadas tesis funcionales y, de otro lado, la tesis de orientación patrimonial (sobre estas tesis *vid.* referencias en Martínez-Buján, 1995-a, pp. 150 y ss., donde se pueden completar las consideraciones que a partir de aquí se resumen, así como las indicaciones bibliográficas correspondientes).

Con respecto a las *tesis funcionales,* conviene advertir que se suelen agrupar bajo este calificativo teorías que poseen la nota común de rechazar una configuración patrimonial del objeto jurídico y elaborar frente a ella una noción de bien jurídico diferente, conectada a las funciones que debe cumplir el tributo. Ahora bien, un estudio detenido de las diversas formulaciones muestra que dentro de este primer apartado hay que distinguir en realidad tesis divergentes entre sí, que no pueden ser confundidas.

En efecto, algunos autores sostienen que el objeto jurídico tutelado en los delitos tributarios sería la «función tributaria», concebida como una simple actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado. Es mérito de un destacado especialista en Derecho Tributario, Pérez Royo, el haber formulado por vez primera esta tesis, partiendo de un concepto (no siempre unívoco, por cierto) elaborado en la Ciencia del Derecho Tributario y afirmando en concreto que «la protección penal (al menos en los delitos tributarios) se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias».

Con posterioridad, algunos penalistas se han hecho eco de semejante conceptuación del bien jurídico, aunque en la mayoría de los casos no resulta tarea sencilla saber —sin un desarrollo pormenorizado del concepto y de una indicación explícita de las consecuencias que se extraen de tal planteamiento— si se acepta plenamente la aludida configuración del bien jurídico. Aquí cabría mencionar, entre otros, fundamentalmente a Arroyo, Berdugo/Ferré y Bustos.

Ahora bien, entiendo que es de capital importancia matizar que debe procederse a un estudio detenido de estas construcciones, con la finalidad de indagar cuál es en realidad el bien jurídico *inmediatamente* protegido por el delito de defraudación tributaria, el cual, consecuentemente, debe ser utilizado como criterio interpretativo determinante del precepto contenido en el artículo 305 del C.p. español. En este sentido, la tesis de Pérez Royo, *v.gr.*, introduce importantes salvedades que hay que añadir a lo anteriormente expuesto. En efecto, este autor lleva a cabo la decisiva matización de que la aludida función tributaria es sólo un bien jurídico *genérico*, común a todos los delitos tributarios (el bien mediato, en definitiva), y que el bien jurídico *específico e inmediato* (vocablo usado también por este autor) debe extraerse de cada figura delictiva tributaria en particular. Así, en el delito de defraudación tributaria se protegería —a juicio de este autor— de modo específico o inmediato la *recaudación* tributaria. En virtud de lo que acabo de indicar, hay que entender que la formulación propuesta por Arroyo se inscribe —confesadamente— en lo esencial en las coordenadas trazadas por Pérez Royo.

Diferente es la construcción de Gracia, quien explícitamente ha rechazado el planteamiento apuntado, oponiéndose a que la función tributaria pueda constituir el bien jurídico protegido. Ahora bien, este autor ha ido pergeñando a través de sus sucesivas publicaciones un bien jurídico cada vez más alejado —según indica él mismo— del planteamiento patrimonialista, que se vincula al ordenamiento jurídico financiero y que pretende ser válido para todo el Derecho Penal Tributario. Un bien jurídico que en un primer momento definió «como la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual» y que posteriormente ha corregido, desembocando en una concepción que, en su opinión, es «radicalmente opuesta a cualquier connotación patrimonialista», que «dista mucho de inducir a un planteamiento pluriofensivo» y que

recientemente ha definido, en abstracto, con la expresión «funciones del tributo» y, en concreto, como «la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario». En una línea próxima a la de Gracia cabe inscribir la opinión de Suárez González (1997, pp. 104 y ss.).

En lo que concierne a la denominada *tesis de orientación patrimonial*, hay que señalar que es la que, en esencia, puede considerarse dominante en la doctrina y jurisprudencia alemanas en relación al delito de defraudación tributaria contenido en el artículo 370 de la *Abgabenordnung* y que, asimismo, es la que ha gozado tradicionalmente de mayor predicamento en nuestra doctrina y en nuestra jurisprudencia desde la introducción de la figura del primigenio «delito fiscal» en 1977, predicamento consolidado tras las reformas de 1985 y 1995 hasta el punto de poder ser calificada, incluso de tesis mayoritaria en el panorama actual.

Así, entre los principales monografistas cabe destacar aquí a Córdoba, R. Mourullo, Bajo, Martínez-Buján, Boix, Ayala, Morales, Terradillos, Brandariz y Gallego. También, y sin perjuicio de diversos matices, en mi opinión cabe reconducir a la tesis de orientación patrimonial las posiciones de autores como Octavio de Toledo, Queralt e incluso la de Muñoz Conde. Por lo demás, y aunque no suele pronunciarse acerca del bien jurídico técnicamente protegido, cuando la jurisprudencia del T.S. lo ha hecho, se ha orientado también mayoritariamente en esta línea. *Vid.* ya con claridad las STS 12-3-1986 y 12-5-1986: «delito socioeconómico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas»; o la más reciente STS 18-12-2000: «el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria».

Adoptando la tesis patrimonialista, podría resumirse la configuración del objeto jurídico en el delito de defraudación tributaria matizando que en esta figura el bien jurídico inmediatamente protegido es el *patrimonio de la Hacienda pública*, concretado (si se prefiere, esta adición) en la *recaudación tributaria*. Éste es, por tanto, el bien jurídico tutelado en sentido técnico, y es éste, pues, el bien que ha de resultar lesionado por el comportamiento típico individual y cuya vulneración ha de ser captada por el dolo del autor. Evidentemente, ello no significa desconocer la existencia de un bien jurídico mediato o inmaterial, que

es el bien jurídico representado y que vendría integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, pero con la salvedad de que dicho bien no posee relevancia directa alguna ni en el tipo objetivo, ni en el subjetivo, es decir, es un bien que por su grado de generalidad no puede ser lesionado por el comportamiento típico defraudatorio individual, sino que en su caso tan sólo podrá ser abstractamente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de las conductas defraudatorias individuales.

Vid. ulteriores aclaraciones en Martínez-Buján, 2002, pp. 420 y ss., y en P.G., 2007, capítulo III, donde se contiene una crítica a las opiniones discrepantes de la tesis aquí propuesta y donde se recoge la convincente construcción de Gallego (2001, pp. 686 y ss.), en una línea plenamente identificable con la sostenida por mí, esto es, desarrollando la tesis de que el bien jurídico protegido de manera directa es el patrimonio público concebido funcionalmente; *vid.* también Brandariz, 2000, pp. 347 y ss.

El *sujeto pasivo* del delito, titular del bien jurídico protegido, aparece específicamente concretado en la norma del artículo 305 con arreglo a las diferentes clases de Haciendas públicas existentes en nuestro sistema jurídico. Es por ello acertado que la reforma de 1995 haya incorporado la Hacienda *foral* como un nuevo sujeto pasivo específico del delito al lado de las Haciendas estatal, autonómica y local.

2.3. Tipo básico

2.3.1. Tipo objetivo

2.3.1.1. Presupuesto

Reina unanimidad a la hora de reconocer que la conducta constitutiva del delito requiere necesariamente un presupuesto: la previa existencia de una determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración Tributaria de que se trate; esto es —a la vista de las modalidades típicas del precepto penal—, que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal.

2.3.1.2. El núcleo del tipo: el verbo defraudar

El verbo defraudar sigue siendo el núcleo del tipo del artículo 305. La exégesis de tal verbo ha dado lugar a una de las mayores controversias

dogmáticas en el ámbito de este delito, con una incidencia decisiva en la configuración del injusto, puesto que sobre la base de la diferente interpretación que se efectúe acerca de este elemento se han extraído conclusiones bien distintas en cuanto al alcance de la figura delictiva.

Básicamente han sido dos los distintos entendimientos de dicho verbo, que autorizan a hablar de dos concepciones divergentes sobre la naturaleza del delito de defraudación tributaria (sobre tales concepciones *vid.* por todos, ampliamente, con referencias doctrinales, Martínez-Buján, 1995, b, pp. 41 y ss., Brandariz, 2000, pp. 376 y ss.).

Para un importante sector doctrinal (especialmente, Pérez Royo, Bacigalupo, Gracia y Gimbernat) la mención del verbo defraudar debe concebirse simplemente como equivalente a la causación de un perjuicio patrimonial, sin necesidad de que abarque elementos ulteriores y en concreto sin necesidad de exigir un engaño determinado. Semejante entendimiento puede ser identificado con lo que se ha denominado usualmente «teoría de la infracción del deber», toda vez que los partidarios de dicha exégesis han sostenido que el desvalor de acción del injusto del delito fiscal viene integrado exclusivamente por la infracción de deberes formales tributarios.

Por el contrario, otro importante sector doctrinal, quizás con más adeptos en doctrina y jurisprudencia, ha preconizado la llamada «teoría del engaño», consistente en entender —como se puede deducir ya de la propia expresión— que el verbo defraudar debe ser dotado de un contenido jurídico-penal autónomo y, en concreto, ha de ser concebido como comprensivo de un engaño. *Vid.* ya paladinamente STS 12-3-1986 y 12-5-1986. Posteriormente, SsTS 2-3-88, 27-12-90, 28-10-97. Ahora bien, es muy importante advertir que en el seno de esta segunda teoría es factible descubrir en realidad construcciones que se hallan muy alejadas unas de otras. Y es que, en efecto, para algunos autores habría que exigir en el delito que analizamos un engaño de parecidas características al que rige el tipo de la estafa, requiriendo en el sujeto activo la realización de una maniobra engañosa que necesariamente haya inducido a error al sujeto pasivo (ésta es la denominada tesis de la *mise en scène*, originariamente sustentada, entre otros, por R. Mourullo y Bajo). Sin embargo, otros autores (*v.gr.*, Morales 1986, Ayala, Martínez Pérez, 1986) han subrayado con diversos matices que el engaño característico de la defraudación tributaria no puede ser identificado con el definitorio del delito de estafa.

Personalmente, tal y como he sostenido últimamente (en el trabajo citado *supra*), creo que el punto de partida de la denominada teoría del engaño es correcto aunque la formulación concreta de la misma y las correspondientes conclusiones a las que ha llegado un sector de la doctrina y de la jurisprudencia españolas no pueden ser aceptadas. Es más, entiendo que se puede compartir la premisa básica de la llamada teoría del engaño y llegar a proponer soluciones prácticas más próximas a las que postulan los defensores de la teoría de la infracción del deber en cuestiones tan importantes como, *v.gr.*, la defraudación mediante omisión, según se indicará posteriormente (reconociendo dicha proximidad, *vid.* Suárez, 1997, p. 111). En este sentido, considero que ciertamente no hay razón teleológica ni político-criminal que justifique exigir en el artículo 305 un engaño de parecidas características al del delito de estafa, pero ello no implica que la presencia del vocablo defraudar sea superflua; antes al contrario, ésta cumple la misión de declarar que el desvalor de acción del delito del artículo 305 consiste en algo más que en la simple infracción del deber extrapenal. De este modo, se interpretaría el precepto español de un modo similar al correspondiente precepto alemán, exigiéndose la utilización de una modalidad específica de conducta que resulte idónea para vulnerar el bien jurídico y, en concreto, estimándose que la vulneración del patrimonio del Erario únicamente podrá imputarse a dicha conducta cuando la Administración no estaba en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible (de acuerdo con esta interpretación, *vid.* Brandariz, 2000, pp. 381 y ss.).

2.3.1.3. La defraudación por omisión

La reforma de 1995 introdujo una modificación en el ámbito de la acción típica, al efectuar una mención expresa de la «omisión» en el párrafo 1 del apartado 1. Por tanto, según la nueva dicción legal, la defraudación a la Hacienda pública se puede llevar a cabo «por acción u omisión».

La decisión del legislador de realizar dicha mención explícita encuentra indudablemente su explicación en la enconada polémica doctrinal y jurisprudencial suscitada con relación al antiguo delito de defraudación tributaria, en el que la viabilidad de la ejecución por omisión fue objeto de amplia controversia, sobre todo en el caso de la falta

de presentación de la obligada declaración tributaria, ofreciéndose un extenso abanico de posiciones (sobre los presupuestos de la polémica, *vid.* por todos Martínez-Buján, 1995-b, pp. 39 y ss., y Brandariz, 2000, pp. 547 y ss., con ulteriores aclaraciones y referencias). Resumiendo mucho la cuestión, en una primera aproximación cabría decir que había básicamente dos tesis opuestas en referencia al tema de la omisión, que se pueden ver reflejadas con mayor claridad en la praxis jurisprudencial. En efecto, de un lado, se hallaba la posición de un sector, que con diversos y minuciosos matices sostuvo a la vista de la redacción anterior que la comisión a través de la mera omisión de declaraciones fiscales sólo era relevante si iba acompañada de una auténtica *mise en scène* capaz de inducir a error a los órganos de la Administración Tributaria, conducta que —según esta posición— tácitamente exigía el tipo del antiguo artículo 349. De otro lado, existía una segunda posición, preconizada por otro sector doctrinal (con fundamentación dogmática diferente, o sea, ya partiendo de la denominada «teoría de la infracción del deber» o ya partiendo de la «teoría del engaño») y respaldada en sus resultados por la jurisprudencia dominante en el Tribunal Supremo (al margen de diversas sentencias de las Audiencias provinciales), que mantuvo la tesis de la tipicidad de la modalidad omisiva en el caso de la no presentación de la obligada declaración tributaria.

En suma, parece claro que, a través de la modificación propugnada, el legislador de 1995 intentó salir al paso de la primera de las posiciones citadas. Ahora bien, aunque éste haya sido el propósito inequívoco del legislador, lo cierto es que, lejos de «resolver definitivamente» (como se decía en la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley) el tema de la omisión, el problema puede seguir planteándose en términos bastante parecidos a los de la regulación anterior. En efecto, hay que reconocer que ahora la ley *explícitamente* declara que el delito puede ser cometido mediante una omisión, y, por tanto, que puede ser ejecutado a través de la falta de presentación de las declaraciones tributarias; pero ésta es una conclusión que ya había sido asumida por la inmensa mayoría de la doctrina y de la jurisprudencia, que ya admitía en referencia a la regulación anterior (desde sus respectivas y muy diferentes posiciones) que el delito de defraudación tributaria podía ser ejecutado por omisión y que, por tanto, la omisión de la obligada declaración tributaria podía ser un medio idóneo para defraudar.

Mas obsérvese que ello no prejuzga (como no lo prejuzgaba tampoco antes) uno de los aspectos fundamentales de la cuestión, a saber, si la omisión de la obligada declaración tributaria integra ya, sin más, con su simple concurrencia, el desvalor de acción característico del delito de defraudación tributaria, o, si por el contrario, hay que exigir para ello además la presencia de algún otro requisito, y finalmente si, en su caso, dentro de las diferentes hipótesis de omisiones de declaraciones, habría que efectuar algún tipo de restricción teleológica de acuerdo con la estructura típica de la infracción. En otras palabras, el legislador español de 1995 no dice expresamente (y podía haberlo dicho) que la mera circunstancia de la omisión de la *obligada declaración tributaria equivalga* (identidad estructural) por sí misma a la comisión activa a los efectos de producir el resultado típico. De ahí que la mayoría de las posiciones existentes al respecto con referencia a la regulación anterior pueden seguir manteniéndose en la actualidad. Recuérdese, por lo demás, que la nueva redacción ha dejado intacta la estructura típica de la regulación precedente y, en concreto, continúa utilizando el verbo defraudar con lo que seguirá viva la polémica generada en torno al concepto de acción típica en este delito, que indudablemente influirá en la posición que se adopte ante el problema de la omisión.

En resumidas cuentas, con el nuevo texto de 1995 persiste la necesidad de resolver la trascendental cuestión de saber en qué casos la omisión puede ser equiparada a la acción positiva a los efectos de la vulneración del bien jurídico y, en concreto, de analizar cuáles son las diversas hipótesis de conductas omisivas que pueden plantearse en la práctica y cuyo tratamiento fue precisamente discutido, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

Así las cosas, cabe afirmar que, si se adopta la antecitada «tesis de la infracción del deber», se llegará forzosamente a la conclusión de que la comisión por omisión será siempre factible con tal de que a la infracción del deber de declarar se asocie la causación del perjuicio patrimonial típico (*vid.* desde esta perspectiva con relación ya al nuevo C.P., Bacigalupo 1997, pp. 293 y ss.). Por el contrario, si se acoge la «teoría del engaño», la viabilidad de la omisión dependerá del contenido que se otorgue a este requisito (*vid.* extensamente Martínez-Buján, 1995-b, pp. 45 y ss.; de acuerdo con este planteamiento, expresamente, entre otros, Morales 1996, pp. 727 y ss. De la Cuesta Arzamendi, 2001, p. 1201, Brandariz, 2000, pp. 551 y ss.).

Y, en este sentido, en el seno de esta última tesis, conviene resaltar que modernamente un importante sector de nuestra doctrina (Ayala, Mestre, Berdugo/Ferré, Martínez-Buján, 1995-b, Morales 1996), alejado de las versiones extremas de la teoría del engaño (como la de la *mise en scène*) ha ido elaborando unos criterios de imputación objetiva propios del delito de defraudación tributaria, sobre la base de los cuales se llega a admitir con mayor o menor extensión, según los casos, la posibilidad de la defraudación por omisión.

En concreto, este sector doctrinal coincide, en principio, en que el criterio general que debe ser utilizado como idea rectora consiste en estimar que la presencia del verbo «defraudar» impone la restricción de que el resultado puede imputarse objetivamente a la omisión únicamente cuando la inactividad del agente deja a los órganos competentes de la Administración Tributaria en el *desconocimiento* de los hechos que fundamentan la obligación de tributar. Ahora bien, a partir de ahí este criterio general de imputación es objeto de concreción para averiguar *en qué casos en particular cabe entender que la Administración desconoce* los hechos con relevancia tributaria. Se desemboca así inevitablemente —como no podía ser menos en materia de imputación objetiva— en una exposición casuística en la que, a mi juicio, hay que llegar a resultados bastante próximos a los propugnados por los partidarios de la teoría de la infracción del deber. En efecto, si se dejan al margen los criterios de imputación propios del delito de estafa y se atiende especialmente al criterio del fin de protección de la norma propio del delito del artículo 305, hay que llegar a la conclusión de que este precepto está destinado a evitar que, como consecuencia de la infracción del deber del sujeto pasivo de la obligación, el órgano competente de la Administración tributaria se vea obligado a realizar *por sí mismo* labores de comprobación e inspección acerca de datos cuya comunicación incumbe específicamente por ley al contribuyente y cuya ausencia de declaración dicho órgano administrativo se ve forzado a suplir para proceder a la liquidación exacta de la deuda tributaria.

En la medida en que la Administración se ve obligada a realizar una labor que por imperativo legal se había encomendado al contribuyente de forma específica, no hay inconveniente alguno en entender que se produce también en este caso de omisión una «identidad

estructural» entre la ausencia de declaración de ese contribuyente y la declaración mendaz inherente a la comisión activa, identidad requerida por las modernas posiciones restrictivas para considerar que existe una auténtica igualdad en el plano de lo normativo entre la omisión y la correspondiente realización típica activa de un delito de resultado (*vid.* Martínez-Buján, 1995-b, pp. 52 y ss.).

Por consiguiente, de conformidad con tales premisas, habría que colegir, en mi opinión, que entran en la esfera de protección de la norma (y son, pues, actos ejecutivos idóneos) determinados supuestos enjuiciados por nuestros Tribunales y sobre los que ha existido gran controversia: me refiero a todas las omisiones de declaraciones por parte del sujeto obligado con independencia de si el sujeto en períodos tributarios anteriores había sido «antiguo cliente» o de si existían datos externos reveladores de su deuda con Hacienda, etc. (en contra de lo sostenido por alguna jurisprudencia); pero también resultan idóneas dichas omisiones (frente a lo que opinaba Mestre) con absoluta independencia de si la Administración podía llegar a saber o sabía efectivamente por otra vía (por las declaraciones de terceras personas o por una propia actuación investigadora previa de oficio) la existencia y cuantía de la deuda tributaria.

En definitiva, por esta vía se puede llegar a una amplia admisión de la defraudación por omisión. Con todo, la coincidencia con los resultados a que conduce la teoría de la infracción del deber nunca será absoluta, en la medida en que son imaginables algunos supuestos en que la omisión no puede ser estructuralmente idéntica a la comisión activa: tales supuestos se inscriben en la hipótesis (apuntada en nuestra doctrina por Berdugo/Ferré) en la que es el propio sujeto omitente el que, a pesar de no cumplir con su deber realizando la preceptiva declaración específica del impuesto de que se trate, comunica «por cualquier otro medio» a la Administración los presupuestos del hecho imponible. Ello no obstante, habrá que examinar en última instancia el caso concreto, puesto que, según se puede comprobar en la doctrina y jurisprudencia alemanas, es posible diferenciar casos específicos, con diferente tratamiento, a la vista de las peculiaridades que presenten los diversos tributos (*vid.* Martínez-Buján, 1995-b, pp. 28 y ss. y pp. 53 y ss. y, adhiriéndose a este planteamiento, *vid.* también Morales, 1996; De la Cuesta Arzamendi, 2001, p. 1201).

2.3.1.4. Las modalidades genéricas de conducta

Al lado de las tradicionales modalidades genéricas de acción consignadas en los delitos de defraudación anteriores («eludiendo el pago de tributos» y «disfrutando indebidamente de beneficios fiscales»), la reforma de 1995 introdujo otras nuevas, al mencionar la elusión de «cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie» y la «obtención indebida de devoluciones».

Con relación a tales modalidades, cabe señalar, ante todo, que la redacción típica de la reforma de 1995 permite seguir sosteniendo la tesis de la doctrina dominante, que, a diferencia de lo que sucede en el Derecho alemán, ha venido concibiendo dichas modalidades como *vías genéricas de acción* a través de las cuales puede llegarse a la causación del perjuicio patrimonial cuantitativamente cifrado en más de 120.000 euros (así también, STS 27-12-90, SAP Barcelona 5-4-94), permitiendo consecuentemente en su caso, que este resultado sea un perjuicio global causado por una combinación de las diversas modalidades alternativas de acción (*vid.* por todos Martínez-Buján, 1995-b, pp. 57 y ss. con referencias doctrinales).

a) El legislador de 1995 mantuvo la misma expresión del Derecho anterior para designar la primera modalidad de acción (*elusión del pago de tributos*), aunque ha añadido ulteriores notas caracterizadoras.

La doctrina tradicionalmente mayoritaria ha venido interpretando el verbo «eludir» en su significado gramatical del lenguaje vulgar en uno de los sentidos expresados en el Diccionario de la RAE, esto es, como «hacer vana o hacer que no tenga efecto una cosa por medio de algún artificio», o, según se dice en la penúltima edición (21.ª), «evitar algo con astucia o maña», subrayándose que esa «cosa» que se hace vana o ese «algo» que se esquiva es el cobro de los tributos por parte de la Hacienda Pública (*vid.* por todos ya Martínez Pérez 1986, pp. 253 y ss.). Bien elocuente es el significado del verbo «eludir» en la última edición (22.ª) del Diccionario: «evitar con astucia una dificultad o una obligación», *v.gr.*, «eludir impuestos».

Así concebida esta expresión, la doctrina especializada había ya reconocido que la inclusión del verbo «eludir» no había sido plenamente acertada, tanto desde un punto de vista jurídico-penal (al mantenerse también el verbo «defraudar»), como desde una perspectiva

jurídico-tributaria, desde la cual siempre se distinguió claramente entre «elusión» (como equivalente al denominado «fraude a la ley tributaria» o también, con deficiente terminología, «evasión fiscal lícita», a la que se refería el artículo 24-2º de la antigua LGT, y que en la actualidad se regula en el artículo 15 LGT) y «evasión» (que alude a conductas defraudatorias). Con todo, esa misma doctrina admitía que dichas críticas no poseían excesiva trascendencia práctica, desde el momento en que se acepte que el término «eludir» no es un término normativo jurídico, en atención a lo cual se trataría de un vocablo simplemente superfluo (*vid.* sobre ello ampliamente Ayala, pp. 119 y ss.).

Por lo demás, el empleo de la expresión «*cantidades retenidas o que se hubieran debido retener*» implica incardinar en esta modalidad de acción que se comenta aquellas hipótesis —algo que indudablemente acontecía también, a mi juicio, con la regulación anterior— en las que el obligado a retener no llega ya siquiera a practicar las retenciones a que estaba obligado con objeto de defraudar a la Hacienda pública, o sea, —como ha escrito Pérez Royo— el caso de la denominada «economía sumergida» (*cfr.* Martínez-Buján, 1995-b, p. 62).

Por su parte, la inclusión de la referencia a los «*ingresos a cuenta de retribuciones en especie*» viene propiciada, sin duda, por la mención de las retenciones que se acaban de examinar. En efecto, según se subraya en la doctrina tributarista, los ingresos a cuenta de retribuciones en especie poseen la misma naturaleza y el mismo fundamento que las retenciones, por lo que si el legislador penal se ha decidido a calificar expresamente la elusión de cantidades retenidas como modalidad del delito de defraudación tributaria, lo lógico es que aluda también explícitamente a esta clase de ingresos a cuenta. Precisamente, se trata de supuestos en los que —como escribe Pérez Royo—, dado que los rendimientos obtenidos no pueden, por su propia naturaleza, ser objeto de retención, la ley establece en su lugar un ingreso en metálico denominado «ingreso a cuenta» (como, *v.gr.*, sucede en el caso de la remuneración de depósitos bancarios mediante obsequios a los impositores) (*vid.* Martínez-Buján, 1995-b, pp. 61 y ss.).

b) Es novedad de la reforma de 1995 —como ya se indicó— haber introducido la modalidad de la *obtención indebida de devoluciones*. Con su mención explícita se resuelven, asimismo, las dudas que había suscitado su encaje bajo la vigencia de la regulación anterior, puesto que en rigor

dicha modalidad no podía ser englobada en la noción de disfrute indebido de beneficios fiscales, de un lado, ni tampoco podía ser incluida en la esfera de aplicación del delito de fraude de subvenciones, de otro (*vid.* la exposición de la cuestión ampliamente en Martínez-Buján, 1995-b, pp. 62 y ss., en sentido similar Suárez, 1997, pp. 114 y ss.).

c) Finalmente, se mantiene la modalidad del *disfrute indebido de beneficios fiscales*, lo cual también me parece un acierto, desde el momento en que, aunque sustancialmente pueda ser calificada como una forma de elusión del pago de los tributos, desde la perspectiva del Derecho Tributario aquélla supone en puridad de principios una noción autónoma frente a esta modalidad. Así, en esta última el resultado se alcanza mediante maniobras defraudatorias tendentes pura y simplemente a la elusión total o parcial de los tributos debidos, sin que formalmente se ampare la consecución de dicho resultado en la invocación de unos beneficios fiscales indebidos; por su parte, la modalidad del disfrute indebido de beneficios habrá de ser concebida como toda clase de reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias en cuya virtud se hubiere reducido indebidamente la deuda tributaria (*cfr.* Martínez-Buján, 1995-b, p. 64).

2.3.1.5. El resultado

El legislador español ha venido adoptando tradicionalmente el criterio de requerir un límite cuantitativo determinado para deslindar el delito de la simple infracción administrativa: en la actualidad, tras la LO n.º 15/2003, dicho límite se elevó a 120.000 euros. No existe, pues, una falta penal en el Libro III relacionada con el delito del artículo 305-1.

Para la opinión doctrinal mayoritaria (y para un sector de la jurisprudencia, *vid.* la STS 2-3-88), el referido perjuicio es una característica del resultado típico, que ha de ser abarcada por el dolo (eventual) del autor, siendo suficiente obviamente que el autor en el momento de la ejecución conozca simplemente la ocultación o falsificación de *los fundamentos o presupuestos del hecho imponible*, sabedor de que ello comportará ineluctablemente un perjuicio patrimonial para la Hacienda (*vid.* por todos Martínez-Buján, 1996-b, pp. 64 y ss., *vid.* además en este sentido, entre otros, Brandariz, 2000, pp. 483 y ss.; Gallego, 2002, pp. 308 y ss. y bibliografía que se cita). Sin embargo, para un sector doctrinal y jurisprudencial (*vid.* STS 27-12-90, con el voto particular contrario de Barbero

Santos) el aludido perjuicio debe ser configurado como una condición objetiva de punibilidad. Con todo, la discrepancia es en la mayoría de los casos puramente nominal, dado que este sector no extrae (inconsecuentemente) de esta calificación la conclusión que resultaría obligada en materia de error, y que obligaría a imputar forzosamente al sujeto activo el *quantum* de perjuicio ocasionado con error invencible con tal de que el perjuicio millonario se vinculase causalmente a la acción típica, y además admite la tentativa.

En lo tocante a la *determinación de la cuantía de la defraudación*, se han abordado *tradicionalmente* dos cuestiones diferentes: de un lado, la de fijar los conceptos que integran la suma defraudada computable; de otro lado, la de analizar las reglas para la determinación de dicha cuantía.

En cuanto a la primera de ellas, se ha venido entendiendo pacíficamente desde antiguo que la *suma defraudada* computable aparece integrada por el concepto de «cuota tributaria», legalmente definida en los antiguos artículos 56 y 58-1 LGT, y no por el de «deuda tributaria».

Es evidente que (al menos si se parte de la teoría del engaño) al concepto de cuota tributaria (recogido en el n.º 1 del artículo 58 de la LGT como parte esencial de la deuda tributaria) no pueden agregarse, a los efectos del delito de defraudación tributaria, los conceptos que aparecen consignados en las letras a), b) y c) del n.º 2 del artículo 58 (interés de demora, recargos por declaración extemporánea y recargos del período ejecutivo) ni tampoco las sanciones tributarias (que ahora, según el vigente artículo 58-3 LGT ya no forman parte siquiera de la deuda tributaria), habida cuenta de que constituyen obligaciones distintas y no son consecuencia del engaño, sino de otras circunstancias (*vid.* SAP Barcelona 2-6-98). Únicamente en el caso de los «recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas» (letra d) del n.º 2 del artículo 58) la opinión dominante ha considerado que éstos deberían agregarse a la cuota tributaria cuando sean percibidos por el mismo ente público que resulta titular del crédito tributario, toda vez que en esta específica hipótesis (ciertamente poco frecuente en la actualidad) cabe hablar de una cuota «de formación compleja» (*vid.* por todos Martínez Pérez 1982, pp. 282 y ss. y 1986, pp. 269 y ss.; Ayala, pp. 226 y ss.).

Por otra parte, con respecto a las *reglas* previstas para determinar la cuantía, el CP vigente conserva en el apdo. 2 las reglas ya conocidas anteriormente, diferenciando entre tributos «periódicos o de declaración

periódica», de un lado, y «los demás supuestos», de otro (sobre la interpretación de estas reglas, *vid.* por todos Martínez Pérez 1986, pp. 269 y ss.; Ayala, 231 y ss.).

Si se trata de *tributos periódicos o de declaración periódica*, la primera regla del apdo. 2 es «estar a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración», sin que quepa ningún tipo de acumulaciones de cuotas defraudadas: ni por diferentes tributos en el mismo período, ni por diversas cuotas en diferentes períodos, sean o no pertenecientes al mismo tributo (*vid.* STS 14-7-2000), ni tampoco por defraudaciones a distintas Haciendas. Ahora bien, con relación a dichos tributos se contiene una segunda regla, que indica que si los períodos fuesen inferiores a doce meses, «el importe de lo defraudado se referirá al año natural»; en virtud de tal regla, el legislador ha querido dotar al tipo de una cierta aplicación de la teoría del delito continuado en este supuesto, en la medida en que procede la acumulación de cuotas pertenecientes a períodos impositivos diferentes (siempre que sean inferiores a 12 meses) (*Vid.* SAP Madrid 8-7-1999).

Por su parte, en lo que atañe a los tributos que no sean periódicos ni de declaración periódica, la regla consiste en que «la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación». Dejando al margen la incorrección del tenor de esta regla desde el punto de vista jurídico-tributario, la doctrina especializada que se ha ocupado del tema ha coincidido en que el significado de la misma debe ponerse en relación con la aludida prohibición de acumulaciones en períodos diferentes y en distintos tributos. Por tanto, hay que sobreentender que en los tributos que no sean periódicos ni de declaración periódica el importe se referirá a la cuota contenida en cada concreta «liquidación», con independencia de que se vuelva a realizar el mismo hecho imponible por el sujeto pasivo del tributo en un breve período de tiempo, y con la consecuencia de que las diversas cuotas defraudadas no podrán ser sumadas a efectos de computar una única defraudación típica del artículo 305.

2.3.1.6. Sujeto activo

La caracterización del sujeto activo ha venido siendo una cuestión discutida en nuestra doctrina, ya desde la introducción de este delito en nuestra legislación.

Un sector doctrinal ha considerado que sujeto activo del delito puede ser cualquier persona, con lo que estaríamos ante un delito común. Sin embargo, la doctrina dominante ha entendido con diversos matices que el delito de defraudación tributaria únicamente puede ser ejecutado por un círculo restringido de sujetos, en la medida en que sólo el obligado al pago de la deuda tributaria o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal están en situación de poder realizar plenamente todos los elementos del tipo. Por tanto, se sostiene que debe ser configurado como un delito especial propio. Así también lo ha entendido de forma constante nuestra jurisprudencia.

Ahora bien, más allá de lo que se acaba de indicar, es imprescindible aclarar que una cosa es la perspectiva formal (con arreglo a la cual calificamos el delito del artículo 305 como un delito especial propio) y otra, diferente, la perspectiva material, en virtud de la cual dilucidamos cuál es el criterio que debemos utilizar para imputar el hecho al autor. Situados en esta segunda perspectiva, cabe observar que la doctrina se halla dividida entre quienes entienden que tal criterio debe ser el del incremento del riesgo no permitido, característico de los delitos de dominio del hecho (*vid.* por todos Robles, 2003, pp. 240 y ss.) o, por el contrario, el del incumplimiento del deber tributario institucional específico, que presupone una vinculación de la esfera individual del autor con una esfera ajena, la constituida por la Hacienda pública (*vid.* por todos García Cavero, pp. 194 y ss.).

Por mi parte, matizando mi posición anterior, recientemente he propuesto la tesis de considerar el delito del artículo 305 como un delito perteneciente a una tercera categoría, intermedia entre los delitos de dominio y los delitos de infracción de un deber institucional, que se podría calificar de *delitos especiales propios de naturaleza mixta*, con un componente de infracción de un deber y un componente de dominio. Son delitos que, indudablemente, se construyen sobre la base de la infracción de un deber extrapenal, pero que presentan un contenido de ilicitud que no se agota exclusivamente en ese dato, en la medida en que el tipo exige un requisito ulterior (imputable al autor según el criterio del dominio), que comporta la lesión o el peligro para un bien jurídico firmemente delimitado, cuya preservación compete en principio (antes de la tipificación de la norma penal) genéricamente a todos los

ciudadanos. En otras palabras, en estos delitos la infracción del deber extrapenal específico es ciertamente un elemento integrante del tipo objetivo y, por consiguiente, delimita el círculo de sujetos activos, pero no fundamenta exclusivamente el injusto, con lo cual la determinación de la autoría no sólo exige la presencia de tal infracción del deber, sino además la atribución del ulterior (o ulteriores) requisito típico con arreglo al criterio del dominio social sobre la vulnerabilidad del bien jurídico (vid. Martínez-Buján, P.G., 2007, IV.4.6., y 2007-a).

La necesidad de diferenciar este *tertium genus* en las clases de delitos, atendiendo al sujeto del tipo de acción, se comprenderá al analizar las diversas consecuencias que se derivan de ello en materia de autoría y participación.

2.3.2. *Tipo subjetivo*

2.3.2.1. El dolo y el elemento subjetivo del injusto

Siempre existió unanimidad a la hora de propugnar que el delito de defraudación tributaria sólo debería ser castigado en su versión dolosa. Al no prever un específico tipo imprudente en el artículo 305, el legislador de 1995 confirmó dicha propuesta doctrinal, que, por lo demás, era la solución que de consuno venían manteniendo doctrina y jurisprudencia en el sistema anterior del *numerus apertus* en la imprudencia.

La opinión dominante ha venido sosteniendo tradicionalmente que resulta suficiente el dolo *eventual*.

En lo concerniente a la cuestión de si el tipo requiere algún *elemento subjetivo del injusto* sobreañadido al dolo, ha habido una cierta polémica. Un amplio sector doctrinal, fundamentalmente aquel que se ha mostrado partidario de dotar de contenido penal específico al verbo defraudar, ha venido estimando que este verbo llevaba implícito un elemento subjetivo del injusto, que, bajo la regulación anterior, cumplía la función de contribuir a cerrar el paso a la ejecución imprudente. Ahora bien, la presencia de dicho elemento subjetivo puede mantenerse siempre que consista simplemente en un ánimo de lucro, del mismo modo que explícita o implícitamente se requiere para diversos delitos patrimoniales, un ánimo que, en realidad, en el delito de defraudación tributaria queda ya embebido en el dolo, sin comportar, pues, restricción alguna para la aplicación de la figura de delito.

Sin embargo, un sector doctrinal minoritario ha venido exigiendo un especial ánimo de defraudar diferente del dolo, ánimo que carece de toda base legal y que ha sido invocado por algunas resoluciones jurisprudenciales para fundamentar indebidamente algunas absoluciones (vid. lo expuesto en Martínez-Buján, P.G., 2007, capítulo IV.4.3.; en referencia a la defraudación tributaria vid. Martínez-Buján 1995 b, pp. 87 s.; de acuerdo, Bacigalupo 1997, p. 303; Morales, 1996, p. 731; Serrano G. de Murillo, 2002, p. 73).

2.3.2.2. El error sobre el tipo

Por lo que respecta al error en el delito de defraudación tributaria, se ha planteado en la doctrina una importante cuestión que posee un alcance más general, puesto que resulta trasladable a todo el denominado Derecho Penal Económico.

Me refiero al tratamiento del error sobre los elementos normativos jurídicos, o, dicho con mayor precisión, sobre el *significado jurídico* de tales elementos, o sea, y en síntesis, el error sobre el deber extrapenal jurídico-tributario. Pese a una opinión inicial que preconizaba su tratamiento como error de prohibición, un moderno sector doctrinal, cada vez más numeroso propone, con fundamentaciones diversas, su tratamiento como error de tipo. Esta cuestión ha sido detenidamente analizada con carácter general en el volumen de la Parte General, precisamente sobre el ejemplo del delito de defraudación tributaria. Me remito, pues, a lo que expuse en Martínez-Buján, P.G., 2007, capítulo V, epígrafe 5.4.3.

2.4. Tipos agravados

La reforma de 1995 introdujo en el delito unas agravaciones para el caso de que la defraudación se cometiese concurriendo alguna de las circunstancias que se mencionan en las letras a) y b) del párrafo 2º del apdo. 1 del precepto: a) «la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario»; b) «la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios».

Los autores que se han ocupado del tema coinciden mayoritariamente en afirmar que se trata de auténticos *subtipos cualificados*.

Hay unanimidad en entender que el legislador se ha inspirado aquí en buena medida claramente en la realidad criminológica, dado

que la agravación descrita en la letra a) responde precisamente a una operación existente en el sector bancario con el fin de facilitar la ejecución de la defraudación tributaria, esto es, el fenómeno de las «cesiones de créditos». A su vez, una de las agravaciones incluidas en la letra b) (existencia de una estructura organizativa que pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios) se identifica con otro *modus operandi* defraudatorio habitual en la práctica, a saber, el método de la compra de facturas falsas o, también denominado, el caso de los «fraudes del IVA» (*vid.* ampliamente sobre ellas Martínez-Buján, 1995-b, pp. 69 y ss.).

Por lo demás, en cuanto a la estructura de la agravación contenida en la letra b), conviene hacer notar aquí que la «existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios» no es suficiente por sí misma para que surja automáticamente el tipo cualificado, puesto que el juez ha de acreditar además (como momento valorativo independiente) que la existencia de dicha estructura organizativa comporta la ejecución de una «defraudación de especial trascendencia y gravedad».

Asimismo, la característica común se proyecta también sobre la otra agravación incluida en la letra b), basada en el «importe de lo defraudado», de un modo similar a lo que sucede en el delito de estafa (*cfr.* artículo 249-6º CP).

2.5. Iter criminis

2.5.1. Consumación

En materia de *iter criminis* merece especial consideración el problema de la determinación del momento consumativo, dado que posee una incuestionable relevancia práctica y ha sido extraordinariamente controvertido en doctrina y jurisprudencia.

Con carácter general, únicamente puede afirmarse que, si se concibe el delito como un delito de resultado material, integrado por el perjuicio patrimonial superior a 120.000 euros, el momento consumativo debe ser situado en el instante en que se ocasiona el perjuicio para las arcas del Erario.

Ahora bien, semejante afirmación genérica se revela insuficiente al objeto de fijar cuándo se produce concretamente la consumación en sentido técnico. Y, ciertamente, hay que advertir que nos enfrentamos

ante un tema de gran complejidad, toda vez que en última instancia la fijación del instante consumativo dependerá, de un lado, de la modalidad de acción que se examine y, de otro lado, de la clase de tributo que se trate. Todo ello obliga a distinguir diversas hipótesis (*vid.* ampliamente Martínez-Buján 1995-b, pp. 149 y ss., cuya exposición se resume en las siguientes líneas).

2.5.1.1. Modalidad de elusión del pago

Dentro de esta modalidad hay que diferenciar a su vez los supuestos en que se trate de un tributo que requiere una autoliquidación (o declaración-liquidación) por parte del contribuyente (*e.g.*, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) y los supuestos en que se trate de tributos que exigen como presupuesto necesario un acto administrativo de liquidación (*e.g.*, impuesto de sucesiones).

En el caso de los *tributos con autoliquidación*, la doctrina mayoritaria y un sector jurisprudencial (*e.g.*, STS 9-2-91, 20-5-96, 6-11-00) han venido entendiendo que la consumación debe ser asociada al plazo legal voluntario de ingreso establecido por la norma tributaria de que se trate y que, por ende, no puede ser retrasada a un momento posterior en el que intervenga la Administración. Tras la reforma de 1995, hay que entender que esta posición se ve definitivamente confirmada a la vista de la introducción de la causa de anulación de la pena por regularización. Por consiguiente, en lo que respecta a la *modalidad omisiva*, la consumación tendrá lugar en el instante en que finaliza el plazo del período (período «voluntario») señalado normativamente para el ingreso, sin que el sujeto haya presentado la obligada declaración-liquidación (en la jurisprudencia, *vid.* ya SAP Logroño 24-III-88 y la STS 26-7-99). Ahora bien, en la *modalidad activa* se ha planteado una duda en el seno de la opinión mayoritaria, a efectos de determinar el momento exacto de la consumación: determinar si dicho momento se fija en el último día hábil consignado para el ingreso voluntario (tesis de Berdugo/Ferré y Jordana de Pozas/Lesmes y de alguna jurisprudencia, como la STS 6-11-00) o si la consumación se produce ya en el instante en que se presenta la declaración-liquidación por parte del obligado al pago (tesis de Martínez Pérez, Pérez Royo, Ayala, Gracia y Queralt, y algunas resoluciones jurisprudenciales, como la STS 30-4-99; *vid.* las razones en Martínez-Buján 1995-b, pp. 151 y ss.).

En cuanto al caso de los *tributos con acto administrativo de liquidación* no surgen especiales dificultades para la determinación del momento consumativo. Al estructurarse en estos casos el procedimiento en tres fases (declaración del sujeto pasivo, liquidación administrativa e ingreso de la deuda), hay unanimidad en entender que la deuda no es exigible hasta que el sujeto no conozca la cantidad debida. Ahora bien, reina acuerdo, asimismo, a la hora de estimar que la consumación no se produce con el acto administrativo de liquidación. Se trata de un requisito necesario, pero no suficiente todavía para la perfección del delito, sin perjuicio, por supuesto, de poder apreciar tentativa en dicha fase. Dado que el delito exige la concurrencia de una efectiva elusión del pago de tributos que entrañe un perjuicio patrimonial, la consumación tendrá lugar cuando el sujeto realiza efectivamente el ingreso de la deuda por la cantidad que se le ha señalado tras su previa (y falsa) declaración de los datos configuradores de la base imponible (Ayala) o, en los casos en los que la defraudación se produce mediante la falta de presentación de la previa declaración del contribuyente (hipótesis omisiva), cuando haya transcurrido el plazo señalado para el ingreso.

2.5.1.2. Modalidad de obtención indebida de devoluciones

En lo que concierne a la nueva modalidad de la obtención indebida de devoluciones, expresamente descrita ahora en el tipo, hay que indicar que la cuestión se asimila estructuralmente más bien al supuesto que se acaba de analizar, aunque indudablemente reviste perfiles diferentes. En efecto, según expuso ya Pérez Royo con respecto a la regulación anterior, en los casos de obtención de devoluciones indebidas resultarán necesarios dos requisitos: primero, que tenga lugar un acto expreso de la Administración en el que se reconozca el derecho a la devolución, acto que vendría a desempeñar una función similar a la del acto administrativo de liquidación; segundo, que, tras dicho reconocimiento, la Administración realice la efectiva entrega material de la cantidad solicitada por el contribuyente, entrega que comporta la consumación del delito.

2.5.1.3. Modalidad de disfrute de beneficios fiscales

En este caso, la determinación del instante consumativo dependerá obviamente de cómo se conciba esta expresión típica. Aunque la cuestión

fue discutida bajo la vigencia de la regulación anterior, tras la reforma de 1995 resulta claro que, al haberse introducido como modalidad de acción la obtención indebida de devoluciones, la modalidad del disfrute de beneficios fiscales no representa un concepto sustancialmente diferente de la elusión del pago de tributos, porque esta modalidad tiene que quedar exclusivamente reservada ahora para aquellos supuestos de aplicación de una norma excepcional (materializada en exenciones, bonificaciones, deducciones, etc.) que producirá una falta total de ingreso o un ingreso inferior al debido. Por consiguiente, si ello es así, todo lo dicho con relación a la modalidad de la elusión del pago de tributos es trasladable aquí.

2.5.2. *Tentativa*

Al ser un delito de resultado, la tentativa será siempre conceptualmente posible. Cuestión distinta es que, a la vista de la específica dinámica comisiva, el tema revista perfiles diferentes según los casos y que, por supuesto, no sea tarea sencilla resolver el problema, de alcance general, de la delimitación entre preparación y ejecución.

2.6. Autoría y participación

Si, con la opinión mayoritaria, se estima que estamos ante un delito especial propio, entonces regirán las reglas previstas para esta clase de delitos en materia de autoría y participación.

Asimismo, derogada ya en la reforma de 1985 la regla específica de actuaciones en nombre de otro que se incluía en la figura delictiva, será de aplicación en tales supuestos la norma contenida en la Parte General y descrita ahora en el artículo 31 del CP, que en su vigente regulación ofrece indudables mejoras técnicas, como son la inclusión del administrador de hecho y la extensión de la autoría al caso de actuaciones en nombre de personas físicas.

Si se admite que en el delito del artículo 305 el criterio de imputación al autor es el del dominio del hecho, entonces el artículo 31 permitirá trasladar la condición de autores a aquellas personas que, aunque no ostenten la cualidad de obligado tributario exigida por el tipo, realizan materialmente el hecho con dominio social. Ello permitiría castigar supuestos que, en otro caso, podrían permanecer impunes, como es el supuesto del «testaferro», dado que el dominio social típico posibilita calificar como verdadero autor al administrador fáctico que

utiliza como administrador de derecho a una persona que desconoce completamente sus obligaciones tributarias y que, por ello, actúa en una verdadera situación de error sobre el tipo.

Por el contrario, si se parte de la base de que el delito del artículo 305 es un delito de infracción de un deber institucional, será el nombramiento formal de representante el que comportará la transferencia del deber específico propio del *status* de obligado tributario, sin que puedan ser tomados en consideración (al menos como regla general) aspectos fácticos como criterio de imputación de responsabilidad por incumplimiento del deber (*vid.* García Cavero, p. 197).

Por tanto, en el caso del administrador de derecho no hay duda de que con el nombramiento formal se le traslada el deber tributario específico. En cambio, en el caso del administrador de hecho será excepcional la posibilidad de transmitir dicho deber: ello sucedería en los supuestos de administrador con nombramiento defectuoso (artículo 45-3 LGT), pero también podría sostenerse en la hipótesis de un administrador puramente fáctico, siempre que cuente con el consentimiento de los socios y que no exista un administrador formalmente nombrado (*cfr.* García Cavero, p. 199).

Cuestión más compleja y discutible es la de la responsabilidad del administrador que asume fácticamente las funciones de administración, pero con la existencia de un administrador formalmente nombrado. Sobre esta cuestión *vid.* García Cavero, pp. 199 y ss., quien distingue dos supuestos: por un lado, el del administrador de derecho que es plenamente consciente de las obligaciones que posee, en cuyo caso él será el autor de la defraudación, siempre que, lógicamente, estuviese en condiciones de impedir la realización del hecho prohibido, mientras que el administrador de hecho será sólo un partícipe; por otro lado, el del administrador de derecho que desconoce por completo sus obligaciones tributarias (auténtico «testaferro»), en cuyo caso no podrá serle imputado el hecho defraudatorio.

El problema que suscita este segundo supuesto es que, si se considera que el administrador de derecho actúa con un error sobre el tipo, tampoco podrá castigarse al administrador de hecho como partícipe.

Precisamente para evitar la impunidad en estos casos la jurisprudencia española ha recurrido a la denominada «teoría del levantamiento del velo». Se trata de los casos de las sociedades de «fachada»

o de «pantalla», en los que nuestra jurisprudencia (*vid.* STS 20-5-96, caso «Bertrán de Caralt», que corrobora una doctrina anterior consolidada, con comentarios de Serrano/Merino 1996, de Silva, 1997 y 2002 y Zornoza, 2002) en los últimos años ha venido aplicando la teoría del «levantamiento del velo» a determinados delitos, entre ellos al delito de defraudación tributaria, con el fin de imputar la autoría de la defraudación a las personas físicas que se amparan bajo una forma societaria para conseguir unos fines contrarios a los perseguidos por el Derecho. Sin embargo, el recurso a esta teoría, de progenie civilista y ajena a las reglas del Derecho Penal, ha sido criticada con razón por la doctrina penalista mayoritaria, en la medida en que prescinde de los criterios de determinación de la autoría propios del Derecho Penal (*vid.* además, por todos, ampliamente, Morales 1996, pp. 739 y ss.; de acuerdo, *vid.* también García Cavero, p. 202, quien opina que tal teoría desconoce la función garantista propia del Derecho Penal y que, por ende, no puede ser acogida; por consiguiente, entiende que de *lege lata* el hecho debe permanecer penalmente impune, y que, si existen necesidades preventivas de castigo, la solución reside en crear un delito fiscal «común» para sujetos no obligados). Incluso quienes en principio se han mostrado partidarios de aplicar esta doctrina en determinadas hipótesis han reconocido que tal teoría puede tropezar en su aplicación práctica con importantes obstáculos de índole probatoria, admitiendo además que dichos obstáculos se plantearán en los supuestos más frecuentes, a saber, allí donde la sociedad se compone de varios socios efectivos y de otros varios meramente formales y no se puede acreditar la participación real de cada uno de ellos en la sociedad (o, mejor dicho, las cuotas tributarias reales de las distintas personas físicas, que resultan defraudadas a través del abuso de la persona social). En tales casos se concluye que la doctrina del levantamiento del velo conduce a resultados contraproducentes, dado que no sólo no serviría para lograr una mejor individualización de la responsabilidad penal, sino que abocaría a la ausencia de responsabilidad criminal (*vid.* en este sentido Serrano/Merino, 1996, p. 3).

Por mi parte, debo aclarar que, si concebimos el delito del artículo 305 como propuse *supra,* esto es, como delito de naturaleza mixta, con un componente de infracción de deber y un componente de dominio, no debería existir obstáculo para admitir en determinados casos (como señaladamente el caso del testaferro) la posibilidad de castigar

al *extraneus* que (aun cuando no exista una relación de representación) asume fácticamente las funciones de administración y realiza la conducta lesiva (la defraudación al Erario) con pleno dominio del hecho, actuando en lugar del *intraneus*, al que instrumentaliza. Y, precisamente, la admisión de tal posibilidad se ve reforzada por el hecho de que el legislador no haya previsto un delito común correspondiente, que, de existir, expresaría la voluntad legal de castigar al *extraneus* a través de esa figura, ante la imposibilidad de hacerlo a través del delito especial (tal y como sucede en el caso del delito del artículo 280 en relación con el artículo 279).

En cambio, nunca podrá existir coautoría entre ambos sujetos, habida cuenta de que la intervención del *intraneus* (obligado tributario) en el hecho típico (con pleno conocimiento de la defraudación) excluye ya toda posibilidad de trasladar el deber originario que le incumbe al asesor fiscal, por más que sea éste quien diseñe el plan defraudatorio con plena autonomía; el asesor fiscal deberá ser castigado como partícipe.

2.7. La regularización de la situación tributaria

En la reforma de 1995 se introdujo la novedad de la exención de pena para los denominados casos de «regularización de la situación tributaria». La posibilidad de semejante exención había sido una cuestión objeto de una profunda controversia (tanto dogmática, como político-criminal) en nuestra doctrina y en nuestra jurisprudencia, controversia acentuada en los últimos años a raíz del reconocimiento de la relevancia jurídica de la regularización voluntaria en el Derecho Tributario (sobre esta importante novedad de la reforma de 1995 hay ya una abundante bibliografía; personalmente me he ocupado con detenimiento de esta materia, confrontándola con la regulación del Derecho alemán, en Martínez-Buján, 1995-b, pp. 91 a 200; aparte de la bibliografía allí citada, *vid.* también recientemente los importantes trabajos de Sánchez-Ostiz, 2002, Iglesias Río, 2003 y Brandariz, 2004 y 2006).

En este sentido, por una parte, la opinión dominante había coincidido, en términos generales, en reconocer la necesidad político-criminal de eximir de pena al contribuyente que de forma voluntaria rectificase su mendaz declaración inicial o declarase la que previamente había omitido. Por otra parte, la opinión mayoritaria entre la doctrina penalista entendía que, si se quería conseguir el resultado de la impunidad

penal en casos de pago posterior espontáneo, resultaba imprescindible la introducción de una específica causa de supresión de la pena (ampliamente Martínez-Buján, 1995-b, pp. 106 y ss.; Morales 1996, pp. 743 ss.; Iglesias Río, 2003, pp. 37 y ss.).

Su *fundamento* es análogo al que informa las normas relativas a las instituciones penales del desistimiento voluntario y el arrepentimiento activo y, por tanto, ha de basarse materialmente en los mismos principios.

La naturaleza jurídica de esta exención es la de una causa de anulación o levantamiento de la pena habida cuenta de que sólo opera con posterioridad a la realización del hecho delictivo, en virtud de lo cual puede afirmarse que exonera retroactivamente de una punibilidad que ya había surgido.

Por tanto, en lo tocante a su *tratamiento*, debe someterse a los principios que caracterizan a las causas personales de levantamiento de la pena. Por una parte, comoquiera que ni el dolo del autor ni el conocimiento de la prohibición necesitan referirse a ella, el *error* sobre la misma resulta irrelevante. Por otra parte, al tratarse de una causa *personal* de anulación de la pena, la disposición del artículo 305-4 sólo se aplicará a aquellos intervinientes en quienes concurra, sin que el efecto liberador de la pena se pueda proyectar sobre aquellos otros intervinientes en el hecho que no han decidido retornar a la legalidad. Por ende, cada interviniente en el hecho tiene que ganarse por sí mismo la liberación de pena, aunque, evidentemente, es perfectamente imaginable y admisible una actuación conjunta de todos ellos.

La exención de pena *se aplica objetivamente* no sólo al delito de defraudación tributaria (consumado o intentado) previamente cometido, sino además (según indica el pfo. 2º) a «las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria». Con la utilización de la expresión «posibles irregularidades contables» es claro que el legislador se está refiriendo a los supuestos delictivos contenidos en el artículo 310 del C.P., que doctrinalmente son conocidos con esta denominación u otras de análoga significación. Por su parte, con la expresión «otras falsedades instrumentales» parece que el legislador ha pretendido englobar, en principio, toda clase de delitos

de falsedad tipificados en nuestro C.P. con la única particularidad de que debe ser acreditado su carácter «instrumental» para la futura realización del delito de defraudación tributaria.

En cuanto a su *ámbito personal* (o subjetivo), hay que tener en cuenta que, como queda dicho, y al igual que sucede en todas las causas de *anulación* de la pena, la exención sólo se aplicará a aquellos intervinientes en quienes concurra. Ahora bien, pese al deficiente tenor literal de la norma, habrá que sobreentender que el beneficio de la exención no se proyecta solamente sobre el defraudador obligado al pago (que es el único que en rigor puede «regularizar su situación tributaria»), sino también sobre los partícipes, los cuales podrán, pues «autodenunciarse» en los términos consignados en el precepto.

Por lo demás, es importante insistir en que la norma del artículo 305-4 posee lo que he denominado un «ámbito general *propio* de eficacia», que aparece caracterizado por su aplicación posterior a la consumación del delito de defraudación tributaria.

La causa de anulación de la pena posee unos *requisitos* positivos y otros negativos.

Los presupuestos *positivos* aparecen descritos de forma simplista con la expresión «regularización de la situación tributaria», proveniente del campo de la dogmática tributaria. Ello no obstante, una interpretación jurídico-penal conduce a entender que en todo caso ha de existir una declaración de rectificación del sujeto que pretende anular su pena en la que desvele los datos inexactos, incompletos u omitidos, declaración que en el caso de los partícipes no obligados al pago constituirá el único objeto de la «regularización». Adicionalmente, será necesario, en su caso, efectuar el pago de los impuestos evadidos, siempre y cuando el sujeto hubiese ejecutado un delito de defraudación en grado de consumación.

Los presupuestos *negativos* sí aparecen detalladamente reflejados en el precepto, inspirados claramente aquí en el modelo proporcionado por el artículo 371 de la Ordenanza tributaria alemana. En esa misma línea de pensamiento, nuestra norma tampoco ha incorporado como requisito explícito la voluntariedad de la autodenuncia, sino que ha optado por enumerar una serie de causas específicas que «bloquean» la efectividad de la exención de pena. De ahí que quepa hablar de un concepto normativo específico de «voluntariedad», al recurrirse a una

delimitación objetiva negativa y legalmente formalizada de la misma (sobre la cuestión de la voluntariedad, *vid.* Martínez-Buján, 1995-b, pp. 181 y ss.; Iglesias Río, 2003, pp. 293 y ss.).

Con arreglo al precepto español, la anulación de la pena se condiciona a la circunstancia de que la regularización de la situación tributaria se haya producido antes de la intervención de la Administración o antes de la actuación de los órganos de persecución penal. En concreto, los causas específicas de «bloqueo» son tres: 1) cuando la Administración tributaria haya notificado al sujeto la «iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización»; 2) cuando el «Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga (*sic*) querella o denuncia contra aquél dirigida (*sic*)»; 3) «cuando el Ministerio Público o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias».

Finalmente, sobre las relaciones entre la específica causa de levantamiento de la pena contenida en la norma del artículo 305-4, de un lado, y la genérica institución del desistimiento voluntario de consumar el delito y las atenuantes de arrepentimiento, de otro, *vid.* Martínez-Buján, 1995, b, pp. 184 y ss.; Morales, 1996, pp. 754 y ss.

3. EL TIPO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA A LA HACIENDA DE LA COMUNIDAD EUROPEA (ARTÍCULO 305-APARTADO 3 DEL CP Y ARTÍCULO 627 DEL CP)

El CP de 1995 introdujo en el artículo 305 un nuevo apartado 3, relativo a la defraudación a la Hacienda de la Comunidad Europea. La introducción de este tipo obedece a la elaboración del *Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las C.E.*, aprobado por el Consejo de la Unión Europea, el 26 de julio de 1995. Este convenio tenía por objeto dotar a las legislaciones nacionales de sanciones y tipos penales homogéneos y adecuados para castigar eficazmente las lesiones a la Hacienda de las C.E. En particular, establecía que los casos de fraude grave existirán si se superan los 50.000 euros y que habrán de ser sancionados con pena privativa de libertad de entidad suficiente como para permitir la extradición; y si no se supera dicha cantidad, pero se sobrepasa la de 4.000 euros, los Estados nacionales habrán de recurrir a

sanciones penales, aunque no tienen por qué ser privativas de libertad (*vid.* Nieto Martín, 1996, pp. 369 y ss.).

Pues bien, en lo que atañe en concreto al delito de defraudación tributaria, el legislador español siguió la técnica de la *asimilación*, o sea, efectuó una simple mención añadida a la Hacienda europea, limitándose a ampliar la punibilidad de las conductas descritas en el apdo. 1 del artículo 305 en el supuesto de que se defrauden *tributos comunitarios* en una cuantía superior a los 50.000 euros. Por su parte, en el artículo 627 se introdujo una falta en el caso de que la defraudación fuese inferior a dicha cantidad pero superior a 4.000 euros.

La reforma llevada a cabo por la LO n.º 15/2003 se limita a sustituir la unidad monetaria virtual de los euros por euros, pero sin modificar los citados límites cuantitativos. Asimismo, sustituye la expresión «Hacienda de las Comunidades» por la de «Hacienda de la Comunidad Europea» y modifica, en fin, la pena, que ahora pasa a ser de multa de uno a dos meses.

Por lo demás, con respecto a este tipo específico del apdo. 3, hay que señalar ulteriormente dos cuestiones específicas.

De un lado, a este tipo no le resulta aplicable la causa de anulación de la pena del apdo. 4. Así lo expresa inequívocamente el tenor literal del apartado 4 del artículo 305. Con todo, un sector doctrinal propone extender por analogía la cláusula de la regularización al precepto europeo del apartado 3. *Vid.* por todos Queralt, 1998, pp. 216 y ss.; Sánchez-Ostiz, 2002, pp. 77 y ss. y bibliografía citada. El problema es que —como reconocen algunos autores que admiten dicha aplicación analógica— en algunos requisitos habría que exigir elementos diferentes para la regularización, debido a la diferente política tributaria y a los diversos modelos de gestión que pueden existir en uno y otro caso.

De otro lado, la consecuencia accesoria de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones del apdo. 1 ha de entenderse referida exclusivamente a las subvenciones nacionales, mas no a las *comunitarias*, cuyos requisitos de concesión son de exclusiva competencia del Derecho comunitario (*vid.* sobre esta última cuestión Nieto Martín, 1996, pp. 390 y ss., Morales, 1996, pp. 742 y ss.; De la Cuesta Arzamendi, 2001, p. 1206).

4. EL DELITO CONTABLE TRIBUTARIO (ARTÍCULO 310 DEL CP)

4.1. Introducción

En el artículo 310 se describe otro «delito fiscal», introducido por la L.O. n.º 2/1985, destinado a servir de complemento al delito de defraudación tributaria. Su incorporación al catálogo de delitos contra la Hacienda Pública constituyó la mayor novedad de la reforma de 1985 y desde su creación fue motivo de controversia y de polémica.

La opinión mayoritaria ha venido contemplando con serios reparos la existencia de este precepto, que supone una notable anticipación de la línea de intervención penal, al elevar a la categoría de delitos infracciones que tradicionalmente se venían reprimiendo privativamente por la vía administrativa y que incluso tras la L.O. n.º 25/1995 de 20 de julio de 1995 (que reformó la LGT de forma paralela a la modificación penal) se han venido contemplando también, con diferencias de matiz, como infracciones tributarias simples (*vid.* por todos Sánchez-Ostiz, 1997, pp. 331 y ss. y *passim;* Cortés Bechiarelli, 2002, pp. 261 y ss.), o, en la terminología de la nueva LGT de 2004, como infracciones leves (artículo 184).

En comparación con el delito de defraudación tributaria, el delito contable tributario fue inicialmente objeto de una aplicación más bien escasa por nuestros Tribunales (*vid.* indicaciones, por todos, en Sánchez-Ostiz, 1997, pp. 338 y ss.).

4.2. Bien jurídico y sujeto pasivo

La doctrina dominante entiende que en el delito del artículo 310 se protege el *mismo bien jurídico* que en el delito del artículo 305.

Por consiguiente, baste con recordar ahora que, desde la concepción de «orientación patrimonial» de la que aquí hemos partido, hay que diferenciar entre el bien jurídico mediato e inmaterial representado (integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir) y el bien jurídico inmediatamente tutelado, bien representante o con función representativa, que es el patrimonio de la Hacienda pública concretado en la recaudación tributaria.

Eso sí, en lo que concierne al delito contable tributario procede efectuar una importante matización: a diferencia de lo que sucede en el

artículo 305, en el delito del artículo 310 (al menos en algunas modalidades) varía la intensidad del ataque a dicho bien jurídico; no estamos ante un delito de lesión sino ante un delito en el que las modalidades típicas constituyen figuras de simple peligro para dicho bien jurídico.

Así las cosas, conviene aclarar que desde la perspectiva del contenido de injusto, estamos ante un delito que consiste en la infracción de un deber institucional específico y no ante un delito de dominio. Consecuentemente, cabe añadir que, al propio tiempo, se está elevando al rango de delito conductas carentes de la necesaria *ofensividad* penal.

Finalmente, por lo que respecta al *sujeto pasivo*, me remito a lo expuesto en relación al delito de defraudación tributaria.

4.3. El presupuesto común a todas las modalidades típicas

De la redacción del inciso 1 del párrafo 1 se desprende la necesidad de que concurra un presupuesto: «estar obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales». Veamos el significado que cabe atribuir a tales términos.

En primer lugar, la obligación debe estar establecida *por Ley tributaria*. Semejante expresión ha planteado problemas interpretativos. Con todo, la doctrina dominante ha venido efectuando una distinción entre la norma jurídica que establece la obligación, que ha de ser una norma con rango de ley formal de naturaleza tributaria (tanto una ley como un grupo de leyes o un cuerpo normativo), y la disposición que desarrolla dicha obligación, que no exige dicho rango y que puede materializarse en normas reglamentarias.

Por *contabilidad mercantil* hay que entender, en principio, la regulada (con base en principios y reglas de valoración propios) en el título III del libro I del Código de Comercio, aunque también puede aparecer recogida en otras normas mercantiles (como *v.gr.*, la Ley de Sociedades Anónimas o el Plan General de Contabilidad); a ella pueden remitirse normas no estrictamente mercantiles, como ocurre con las tributarias. De este modo, la «llevanza de contabilidad mercantil» alude al contenido del deber que surge en virtud de Ley Tributaria, y que recae sobre aquellos sujetos a los que se refieren las normas de carácter mercantil, pero en virtud del interés tributario que presentan (*cfr.* Sánchez-Ostiz, 1995, p. 65).

Por su parte, con la expresión *libros o registros fiscales* el legislador penal pretende referirse a aquellas exigencias contables que no se hallan contenidas en la legislación mercantil (Código de Comercio y textos concordantes), sino solamente en la legislación tributaria.

En otro orden de cosas, cabe señalar finalmente que la opinión dominante ha venido estimando que del tenor literal del párrafo inicial del artículo 310 se deduce ya que estamos ante un delito especial (propio), puesto que el círculo de *sujetos activos* aparece recortado en el sentido expresado: únicamente pueden serlo aquéllos que estén obligados por Ley Tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales.

4.4. La figura del apartado a)

Esta figura contiene un delito de peligro abstracto consistente en la mera infracción de un deber extrapenal. En concreto, aparece definida esencialmente por el simple incumplimiento de la obligación descrita en el párrafo inicial del precepto. El legislador tan sólo ha introducido dos características adicionales: de un lado, el incumplimiento ha de ser «absoluto»; de otro, la obligación queda circunscrita a los supuestos del «régimen de estimación directa de bases tributarias». Ahora bien, tales características no autorizan a hablar de una concreción del peligro ni tampoco siquiera de la presencia de un resultado material externo separable de la omisión del sujeto. En fin, estamos, pues, ante un delito de omisión propia.

La exégesis del adverbio *absolutamente* ha suscitado controversia. A mi juicio, un correcto planteamiento al respecto exige reconocer que, si bien es cierto que gramaticalmente dicho vocablo parece excluir por sí mismo toda restricción, su inclusión en el seno de la norma del artículo 310 propicia una interpretación que puede ofrecer ciertos matices, no sólo por ir referido al verbo *incumplir*, sino también por tener en cuenta la perspectiva sistemática (*vid.* Sánchez-Ostiz (1995, pp. 77 y ss.).

Por lo demás, el legislador indica que no basta con incumplir de modo absoluto la antecitada obligación, toda vez que el obligado debe ser un sujeto cuya base imponible se determina *en régimen de estimación directa de bases tributarias*. Esta expresión contiene un elemento normativo jurídico, en virtud de lo cual hay que recurrir al artículo 51 LGT que es el que se refiere a esta modalidad, y que se caracteriza por el hecho de

que la Administración determina la base imponible valiéndose de los libros contables del sujeto pasivo.

4.5. La figura del apartado b)

Del mismo modo que sucedía con la figura descrita en el apdo. a), estamos aquí ante otro delito de peligro abstracto, puesto que el tipo tampoco requiere una concreción del peligro. La diferencia con la modalidad del apdo. a) radica en que la figura del apdo. b) contiene un delito de acción y no un delito de omisión. Ahora bien, el tipo en comentario contiene, además, otra peculiaridad que lo distingue del anterior: el legislador no se ha limitado a tipificar «la llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico», sino que ha exigido, además, que tales contabilidades «oculten o simulen la verdadera situación de la Empresa». Por consiguiente, cabe afirmar que la figura del apdo. b) requiere un resultado externo, separable de la acción de llevar las contabilidades, integrado por la constatación de una situación en la que se desconoce la realidad económica de la empresa (*cfr.* Gracia, 1990, p. 333).

La acción consiste, pues, en *llevar contabilidades distintas*, lo cual requiere algunas precisiones. En primer término, la acción de «llevar» adquiere sentido en la medida en que se pone en relación con una obligación previa que perdura en el tiempo y que permite hablar de una conducta que se prolonga en el tiempo (*vid.* Sánchez-Ostiz, 1995, pp. 88 y ss., quien agrega que semejante observación sirve para afirmar la atipicidad de algunos comportamientos). En segundo lugar, por «contabilidades distintas» hay que entender dos o más *sistemas contables* que, pese a confeccionarse con idénticos parámetros contables, arrojan resultados diferentes al estar basadas en asientos contables distintos, sea porque en una de ellas se computen datos falsos, sea porque se omiten otros verdaderos (*cfr.* Bajo/Suárez, p. 640).

Por otra parte, la exigencia de que las contabilidades sean *distintas* ha llevado a un sector doctrinal a estimar que el elemento determinante para la apreciación del tipo habrá de ser la publicidad, esto es, el exhibir ante terceros una contabilidad diferente a la presentada a la Hacienda pública Ferré, 1988, p. 166, Sánchez-Ostiz, 1997, p. 365). Sin embargo, otros autores han objetado —a mi juicio con razón— que de la simple mención del calificativo «distintas» no puede desprenderse que el tipo requiera semejante exhibición, sin perjuicio que de *lege ferenda* fuese

conveniente la conversión de la figura del apartado b) en un tipo de peligro concreto (Gracia, 1990, p. 316; Bajo/Suárez, p. 641).

El tipo exige además que las contabilidades distintas vayan *referidas a una misma actividad y ejercicio económico.*

Finalmente, en lo que atañe al ulterior requisito de la *ocultación o simulación de la verdadera situación de la empresa,* hay que efectuar también una serie de precisiones.

Ante todo, la doctrina coincide en interpretar que la ocultación o simulación deben ir referidas al aspecto fiscal de la actividad empresarial (*vid.*, p. ej., Pérez Royo, 1986, p. 216; Bajo/Suárez, p. 640).

Por lo demás, a partir de una interpretación sistemática que tenga en cuenta otros preceptos del CP y del C. de Comercio, hay que entender que los verbos simular y ocultar vienen referidos a una realidad que pretende presentarse al conocimiento de terceros (y que recae, en concreto, sobre una situación aparente del patrimonio de la empresa) en lugar de la situación verdadera, que resulta desconocida desde la información que proporcionan los datos contables (*cfr.* Sánchez-Ostiz, 1995, p. 106). Y, en este sentido, hay que tener presente, además, que el fin pretendido por el legislador es que la Administración Tributaria posea un conocimiento preciso de la situación verdadera de la empresa, pretensión que se vería frustrada por la diversidad de contabilidades que impide conocer la aludida situación económica. En suma, desde la perspectiva teleológica, la diversidad de contabilidades debe entenderse referida al hecho de producir una situación de apariencia no concorde con la realidad, situación que se pretende presentar ante los órganos administrativos de la Hacienda Pública; a tal efecto, lo relevante es, pues, la creación de una apariencia ante la Hacienda Pública, al ofrecerle a ésta una información no veraz sobre la situación de la empresa (*vid.* Sánchez-Ostiz, 1995, pp. 110 y ss. y 1997, pp. 365 y ss.).

4.6. Las figuras de los apartados c) y d)

A diferencia de las modalidades contenidas en los apartados a) y b), los tipos descritos en los apartados c) y d) se caracterizan por contener dos elementos diferentes que deben ser analizados separadamente: de un lado, se describen una falsedades contables, que ya se sancionan como infracciones tributarias en la LGT; de otro lado, se exige además

la concurrencia de los dos requisitos adicionales incluidos en el párrafo último del precepto del artículo 310. Veamos ambos elementos.

La falsedad contable definida en el apartado c) incorpora en realidad, a su vez, dos modalidades distintas de acción descritas *alternativamente*: por una parte, «no haber anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas»; por otra parte, «haberlos anotado con cifras distintas a las verdaderas». Por consiguiente, cabe afirmar que las conductas incluidas en el apartado c) se caracterizan, frente a las descritas en el apartado d), por presuponer la existencia de transacciones económicas *reales*, las cuales o bien no se anotan en los libros o bien se anotan con cifras distintas a las verdaderas.

Por su parte, la falsedad contable definida en el apartado d) consiste en «haber practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias». Por tanto, repárese en que lo característico de la conducta del apartado d), frente a las modalidades definidas en el apartado c), es que las transacciones *no existen*; de ahí que el legislador haya tipificado sólo el comportamiento activo.

En definitiva, cabe afirmar con Pérez Royo que en las figuras de los apartados c) y d) estamos ante lo que se conoce como fraude *extra tabulas*, a saber, conductas consistentes en no computar alguna operación contabilizada por un valor inferior o en contabilizar operaciones inexistentes o por valor superior al real (p. ej. no contabilizar parte de las compras, de las ventas o de las rentas, contabilizar gastos inexistentes o por cuantía superior), con el fin de alterar datos con relevancia fiscal: beneficio neto, volumen de negocios, partidas deducibles de la cuota, etc.

Examinadas las falsedades contables, procede analizar ahora el elemento contenido en la disposición del párrafo último del artículo 310, necesario para integrar la tipicidad de las acciones descritas en los apartados c) y d), elemento que, a su vez, se compone de dos requisitos que habrán de concurrir de forma *acumulativa*.

El *primero* de tales requisitos consiste en el hecho de que «se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad».

Este requisito no plantea especiales dificultades interpretativas. Por «declaración tributaria» hay que entender todo documento presentado

ante la Administración en el que se ponga de manifiesto el hecho imponible, o sea, en el sentido otorgado por la LGT en su artículo 119, en virtud de lo cual hay que advertir que no basta con la presentación de cualquier clase de información contable para que quepa hablar de una declaración (*vid.* Sánchez-Ostiz, 1995, pp. 152 y ss., con ulteriores indicaciones).

Por su parte, el *segundo* de los requisitos sí ha planteado problemas de comprensión, a la vista del extraño tenor literal: «que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico». Desmenucemos su contenido.

Ante todo, en primer lugar, parece, a mi juicio, obvio que la expresión «cuantía en más o en menos» debe hallar su correlato en la expresión que figura a continuación (o sea, en los «cargos o abonos»), de tal manera que la «cuantía en más» va referida exclusivamente a los «cargos» y la «cuantía en menos» a los «abonos». Así, un incremento de los cargos o una disminución de los abonos conducirán en todo caso a una minoración del resultado contable y a una consiguiente reducción de la base tributaria.

En segundo lugar, hay que entender, en cambio, que la especificación «omitidos o falseados» puede ir referida *prima facie* tanto a los cargos como a los abonos, toda vez que al legislador le resulta indiferente el medio a través del cual se refleja en los libros una información inveraz del patrimonio de la empresa, esto es, bien porque sea incompleta (por omisión) bien porque se halle falseada (*vid.* Sánchez-Ostiz, 1995, pp. 158 y ss.).

Ahora bien, a la vista de lo que sostuve anteriormente en lo tocante a la necesidad de restringir teleológicamente el tipo a los supuestos de «incremento de cargos» o «disminución de los abonos», es decir, si se parte de la base de que el delito debe circunscribirse a las hipótesis en que se produce una reducción de la base tributaria, entonces hay que interpretar forzosamente, que la «disminución de abonos» podrá conseguirse mediante una conducta de omisión o mediante una de falseamiento, en cambio el «incremento de cargos» no podrá ser logrado, obviamente, merced a una omisión.

Finalmente, el legislador ha exigido que la cuantía de los cargos o abonos indebidos se sume «sin compensación aritmética entre ellos», y que la cuantía así entendida «exceda de 240.000 euros por cada ejercicio económico».

La primera de ambas expresiones ha causado cierta perplejidad en la doctrina, la cual ha intentado ofrecer una explicación de la misma basada en los mecanismos de contabilidad por partida doble (*vid.*, p. ej., P. Royo, p. 221; Ferré, 1988, p. 186; Bajo/Suárez, p. 642). Ello no obstante, sin dejar de reconocer que el legislador podía haber empleado otra expresión más idónea, parece claro que en el contexto de la norma penal del artículo 310, el dictado legal no puede sino significar que la suma de las magnitudes falseadas u omitidas debe llevarse a cabo con independencia de la naturaleza de sus signos, o sea, trátese de signos positivos o negativos (*vid.* en este sentido Moreno/Ruiz, p. 506); o, dicho de forma más precisa, que se trata de una cuantía en sentido absoluto, producto de la suma de las cuantías correspondientes a las anotaciones incorrectas sin distinguir las que sean cargos o abonos, puesto que al Derecho Penal no le interesa aquí tanto si el asiento contable en un sentido compensa otro asiento en sentido diverso, como que se hayan realizado unas anotaciones contables ficticias en sí mismas consideradas (*cfr.* Sánchez-Ostiz, 1995, 162; *vid.* la SAP Burgos 29-3-99).

Por su parte, en lo que atañe a la segunda de las expresiones mencionadas, es evidente que —a la vista de todo lo que antecede— la cifra de 240.000 euros no alude a un perjuicio patrimonial, como es el límite cuantitativo de 120.000 euros en el delito del artículo 305. Ahora bien, semejante afirmación no quiere decir que estemos ante una condición objetiva de punibilidad.

En efecto, el referido límite es una característica del objeto material y, por tanto, un elemento del tipo, que debe ser abarcado por el dolo del autor (de acuerdo, Sánchez-Ostiz, 1995, p. 163; y 1997, p. 367, n.º 97, quien subraya acertadamente que el legislador ha pretendido con ello dotar de significado y relevancia a unas anotaciones contables incorrectas, permitiendo contribuir a establecer una diferencia —junto con la trascendencia en la declaración tributaria— entre la conducta delictiva y la infracción tributaria).

Ello, no obstante, hay que aclarar por otra parte, que el hecho de que el citado límite cuantitativo no desempeñe la misión de fijar el perjuicio patrimonial causado no comporta rechazar que la figura delictiva descrita en el artículo 310 entrañe alguna clase de perjuicio de esa índole. Y es que, en efecto, si se interpreta el requisito del párrafo último del precepto en el sentido más arriba expuesto (a saber,

circunscribiendo el delito a los supuestos de «incremento de cargos» o «disminución de los abonos», con la consiguiente producción de una minoración de la base imponible), entonces tendrá lugar en todo caso un determinado perjuicio patrimonial cuando se ejecute alguna de las conductas definidas en los apartados c) y d), aunque evidentemente tal perjuicio no pueda ser concretado *a priori*, por depender a la postre de las peculiaridades del supuesto concreto, y en todo caso sea un perjuicio de una cuantía muy inferior a la que se haya ocultado en la base imponible (*vid.* en este sentido ya, Rodríguez Ramos, Martínez Pérez, 1986, p. 370, Bajo/Suárez, p. 642, quienes califican entonces los tipos como tipos de lesión; *vid.* también Ferré, 1988, p. 186, si bien este último inconsecuentemente califica el delito como de peligro concreto).

4.7. Tipo subjetivo

El delito del artículo 310 exige el dolo, puesto que el nuevo C.p. de 1995 no ha tipificado la versión imprudente de las figuras delictivas contenidas en este precepto.

A la vista del escaso contenido de injusto de las modalidades típicas descritas en los tipos de los apartados a) y b), parece conveniente propugnar, desde una perspectiva político-criminal, la exclusión del dolo eventual con objeto de restringir la esfera típica, exclusión que, por lo demás, podría obtenerse también ya desde una perspectiva puramente dogmática, en la medida en que nos encontramos ante un dolo que recae sobre tipos de peligro abstracto, que al menos en el caso del apartado a) no admite dolo eventual.

Por el contrario, ningún obstáculo técnico existe para aceptar el dolo eventual en las modalidades de los apartados c) y d), configurados, como aquí se ha hecho, como tipos de lesión. Es más, la estructura típica de éstos aconseja admitir dicha clase de dolo, por razones análogas a las que se esgrimen en relación con el delito del artículo 305, si es que se quiere dotar al precepto de eficacia práctica. Por otra parte, en estas modalidades no concurren las mismas necesidades de restricción que existen en las figuras de los apartados a) y b).

4.8. *Iter criminis*

El análisis de las cuestiones que se pueden plantear en esta materia impone llevar a cabo una diferenciación entre las diversas

modalidades previstas en el artículo 310, dada la diferente estructura de las mismas.

En la hipótesis del apartado a) el momento consumativo debe situarse en el último de los instantes que el agente tuvo a su disposición para evitar el incumplimiento absoluto de la obligación impuesta. No es posible la tentativa, como acontece con carácter general —a mi juicio— en todos los delitos de omisión propia.

En el supuesto del apartado b), el delito se consumará por el mero hecho de confeccionar las contabilidades distintas que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa, acompañado de la puesta en peligro, característica del tipo (tipo que, a mi juicio, responde al esquema de los delitos de aptitud). Ningún obstáculo existe teóricamente para admitir la tentativa, al tratarse de un delito de resultado.

En las modalidades de los apartados c) y d), la determinación del momento consumativo exige diferenciar las dos hipótesis que pueden plantearse (en la jurisprudencia *vid.* la STS 16-2-01 y la SAP Burgos 29-3-99).

En el caso de la omisión de la declaración, la consumación tendrá lugar en el instante en que finaliza el plazo del período (período «voluntario») señalado normativamente para el ingreso, sin que el sujeto haya presentado la obligada declaración-liquidación (*vid. supra* el comentario al artículo 305, dado que también aquí estamos ante un supuesto de elusión del pago en tributos con autoliquidación).

En el caso de la presentación de la declaración en la que se refleja la falsa contabilidad no se plantean las dudas que se suscitaban en el delito del artículo 305, toda vez que en el artículo 310 el legislador señala ya expresamente que el momento consumativo es el de la «presentación» de la declaración-liquidación por parte del obligado al pago. Por tanto, queda totalmente claro en este delito que, en orden a fijar el instante consumativo, no hay que esperar al último día hábil consignado para el ingreso voluntario, solución que, a mi juicio, viene a coincidir también con el momento consumativo del delito del artículo 305 en la modalidad activa.

La tentativa es perfectamente posible, según se indicó anteriormente, dada la caracterización de las modalidades de los apartados c) y d) como tipos compuestos por varios actos.

4.9. La regularización de la situación tributaria

Al analizar el delito del artículo 305 se examinó la novedosa causa de anulación de la pena para los denominados casos de «regularización de la situación tributaria» *(vid. supra* 2.7). En ese lugar se señaló que la exención de pena se aplica objetivamente no sólo al delito de defraudación tributaria (consumado o intentado) previamente cometido, sino además (según indica el párrafo 2 del apartado 4 del citado artículo) a «las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria». Con la utilización de la expresión «posibles irregularidades contables» es claro que el legislador se está refiriendo a los supuestos delictivos contenidos en el artículo 310 del CP.

Por consiguiente, el comportamiento posterior positivo del sujeto activo en cuanto a la defraudación tributaria se proyectará, pues, sobre todas las modalidades tipificadas en el artículo 310 realizadas por el agente con carácter previo a la regularización, siempre que se trate de infracciones contables vinculadas exclusivamente a la deuda tributaria que se regulariza.

BIBLIOGRAFÍA

- AYALA GÓMEZ. *El delito de defraudación tributaria*, Madrid, 1988.
- BACIGALUPO ZAPATER. «El delito fiscal». En *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*.Valencia: B. del Rosal Blasco, Ed., 1997.
- BAJO/BACIGALUPO, S. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid, 2000.
- BERDUGO/FERRÉ. *Todo sobre el fraude tributario*. Barcelona, 1994.
- BRANDARIZ GARCÍA. *El delito de defraudación a la Seguridad social*. Valencia, 2000.
- BRANDARIZ GARCÍA. *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social*. En *Estudios Penales y Criminológicos*. Santiago de Compostela, XXIV, 2004.
- BRANDARIZ. *La exención de responsabilidad penal por regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social*. Granada, 2005.
- CORTÉS BECHIARELLI. En SERRANO G. DE MURILLO/CORTÉS BECHIARELLI. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid, 2002.

- De la Cuesta Arzamendi. *El fraude en materia de ingresos de la U.E. y su tratamiento por el Derecho penal español*. En *L.H. Valle*. Pamplona, 2001.
- Ferré Olivé. *El delito contable*. Madrid, 1988.
- Gallego Soler. *Patrimonio y perjuicio patrimonial en Derecho penal*. Tesis doctoral. Barcelona, 2001.
- Gallego Soler. *Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial*. Valencia, 2002.
- García Cavero. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*. Barcelona, 1999.
- Gracia Martín. «La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español». En *Civitas*, Revista de Derecho Financiero, n.º 58, 1988.
- Gracia Martín. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*. Madrid, 1990.
- Gracia Martín. «Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario». En *AP*, n.º 10, 1994.
- Iglesias Río. *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*. Valencia, 2003.
- Martínez Pérez. *El delito fiscal*. Madrid, 1982.
- Martínez Pérez. «El delito de defraudación tributaria». En AA.VV. *Comentarios a la legislación penal*. Cobo, M. (Dir.). Madrid, 1986, tomo VII.
- Martínez-Buján Pérez. «El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria». En *EPCr*, XVIII, Santiago, 1995, a).
- Martínez-Buján Pérez. *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Madrid, 1995, b).
- Martínez-Buján Pérez. «Algunas reflexiones sobre la moderna teoría del «Big Crunch» en la selección de bienes jurídico-penales (especial referencia al ámbito económico)». En *L.H. Cerezo*. Madrid, 2002.
- Martínez-Buján Pérez. *Derecho penal económico y de la empresa*. Valencia, 2005, Parte Especial, 2.ª Ed.
- Martínez-Buján Pérez. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte General*. Valencia, 2007, 2.ª Ed.

- Martínez-Buján Pérez. «Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria». En el libro *Política fiscal y los delitos contra la Hacienda Pública*. Bajo, M. (Coord.). Madrid, 2007.
- Merino Jara/Serrano G. de Murillo. *El delito fiscal*. Madrid, 2000.
- Morales Prats. «Acotaciones a la reforma en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales». En *Revista técnico-laboral*, 1986, vol. VII.
- Morales Prats. «Artículos 305, 308 y 310». En *AA.VV. Comentarios a la P.E. del Derecho Penal*. Pamplona, 1996.
- Moreno Canoves/Ruiz Marco. *Delitos socioeconómicos*. Zaragoza, 1996.
- Nieto Martín. *Fraudes comunitarios*. Barcelona, 1996.
- Pérez Royo. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid, 1986.
- Pérez Royo. «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», En *RDF*, n.º 100, 1998.
- Queralt Jiménez. «Comentarios a la reforma penal del fraude fiscal». En *RPCP*, n.º 6, 1998.
- Queralt Jiménez. «El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas públicas y la Seguridad social». En *CDJ*, Empresa y Derecho Penal (I), 1998.
- Rodríguez Mourullo. «El nuevo delito fiscal». En AAVV, *Comentarios a la legislación penal*, tomo II, 1983.
- Sánchez-Ostiz Gutiérrez. *El delito contable tributario*. Pamplona, 1995.
- Sánchez-Ostiz Gutiérrez. «Delito contable tributario». En AA.VV. *Comentarios a la legislación penal*. Madrid, 1997, tomo XVIII.
- Sánchez-Ostiz Gutiérrez. «Consideraciones sobre la evolución de la política criminal frente al fraude fiscal». En *Derecho penal de la empresa*. Corcoy, M. (Dir.). Pamplona, 2002.
- Serrano G. de Murillo/Merino Jara. «Levantamiento del velo y delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2.ª, de 20 de mayo de 1996)». En *AJA*, n.º 264, 1996.
- Serrano G. de Murillo/Cortés Bechiarelli. *Delitos contra la Hacienda pública*. Madrid, 2002.

- Silva Sánchez. «Criterios de asignación de responsabilidad en estructuras jerárquicas (Comentario a la STS 20 de mayo de 1996. Caso Bertrán de Caralt)». En *AA.VV. Empresa y delito en el nuevo Código Penal, CDJ*, 1997.
- Silva Sánchez. «Ingeniería financiera y Derecho penal. Algunas consideraciones desde el Derecho español». En *Estudios de Derecho Penal económico*. S. Mir/J.L. Modolell (coord.), Caracas, 2002.
- Suárez González. «El delito de defraudación tributaria». En AA.VV. *Comentarios a la legislación penal*. M. Cobo (dir.). Madrid, 1997, tomo XVIII.
- Zornoza Pérez. Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria. En *Derecho Penal de la empresa*. M. Corcoy (dir.). Pamplona, 2002.

A propósito de la simplificación contable y fiscal en el Derecho comparado: la contabilidad simplificada en Italia y los «estudios de sector» para el cálculo presuntivo de las liquidaciones tributarias

*Eva Andrés Aucejo**

SUMARIO: *1. Régimen de contabilidad ordinaria.– 1.1. Fuentes jurídicas.– 1.2. Contribuyentes sujetos al régimen de contabilidad ordinaria.– 1.3. Obligaciones contables.– 1.4. Cálculo de la renta sujeta a gravamen.– 2. Contabilidad simplificada.– 2.1. Fuentes jurídicas.– 2.2. Contribuyentes sujetos al régimen de contabilidad simplificada.– 2.3. Régimen jurídico del sistema de contabilidad simplificado.– 2.4. Obligaciones contables.– 2.5. Determinación de la renta sujeta a gravamen. Regla general.– 2.6. Contabilidad simplificada para los que ejercen arte o profesiones liberales.– 3. Régimen super simplificado.– 3.1. Fuentes jurídicas.– 3.2. Contribuyentes sujetos al régimen de contabilidad super simplificado.– 3.3. Régimen jurídico del sistema de contabilidad super simplificado.– 3.4. Obligaciones contables.– 3.5. Determinación de la renta sujeta a gravamen. Regla general.– 4. Régimen forfetario.– 4.1. Fuentes jurídicas.– 4.2. Contribuyentes que pueden acogerse a este régimen.– 4.3. Régimen*

* Doctora en Derecho y Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesora Titular de Universidad del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho, Universidad de Barcelona.

jurídico.– 4.4. Obligaciones contables.– 4.5. Determinación de la renta sujeta a gravamen.– 5. Régimen fiscal preferente para las nuevas iniciativas empresariales y de trabajadores autónomos.– 5.1. Fuentes jurídicas.– 5.2. Contribuyentes que pueden acogerse a este régimen.– 5.2.1. Características.– 5.3. Régimen jurídico.– 5.4. Obligaciones contables.– 6. El régimen fiscal preferente para las actividades marginales.– 6.1. Fuentes jurídicas.– 6.2. Contribuyentes que pueden acogerse a este régimen.– 6.2.1. Características.– 6.3. Régimen jurídico.– 6.4. Obligaciones contables.– 6.5. Determinación de la renta sujeta a gravamen.– 7. Los estudios de sector como base para el cálculo presuntivo de las liquidaciones tributarias realizadas por la Administración Tributaria.– 7.1. Antecedentes.– 7.2. Fuentes jurídicas.– 7.3. Concepto.– 7.4. Acepciones de la expresión «Estudios de Sector».– 7.4.1. Los estudios de sector como procedimiento para facilitar la labor de liquidación a los órganos de la administración financiera.– 7.4.2. Los estudios de sector como un procedimiento de cálculo de los ingresos económicos, válido a efectos de la gestión interna de la actividad económica.– 8. La aplicación de los estudios de sector para facilitar la labor de liquidación a los órganos de la administración financiera.– 9. Causas de exclusión de los estudios de sector.

El presente estudio se enmarca en un proyecto más amplio cuyo eje vertebrador es la simplificación impositiva.[1] Se concibe en un marco de dimensiones acotadas bajo un denominador común. A saber: diseñar institutos jurídicos presididos por la idea de la simplificación fiscal en aras a facilitar la labor a los agentes implicados en la aplicación de los impuestos. Lo que, sin duda, redundará en beneficio tanto del lado activo de la relación (administraciones financieras), como del lado pasivo (sujetos obligados tributarios).

Siempre con la vista puesta en esta meta se analiza hoy, aquí, un determinado ordenamiento contable europeo: el italiano. Sabido es que en Italia la pequeña empresa,[2] el empresario individual, ha tomado carta

---

[1] Estudio enmarcado en el Proyecto de Investigación 2004-2007 (Programa SEJ-JURI), *Derecho tributario y política fiscal. La simplificación de los métodos de determinación de la base en las actividades empresariales*, con Código SEJ2005-02960, financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia de España.

[2] Es de reseñar que en el ordenamiento jurídico italiano no existe una sola noción de pequeña empresa sino que por el contrario se trata de un término polisémico cuyo significado depende de la disciplina jurídica que regule la materia. Así, mientras en el Derecho Tributario se atiende a criterios económicos y patrimoniales asumiéndose como parámetros el volumen de renta, consistencia patrimonial, etc; en el derecho laboral se define la pequeña empresa atendiendo al número de trabajadores o bien en derecho comercial, donde el pequeño empresario es aquél que organiza y dirige

de naturaleza constituyendo un elemento clave del tejido comercial y empresarial. Ya en la década de los noventa el 99,96% de las empresas en Italia estaban catalogadas como pequeñas empresas.[3] Lo que nos lleva a plantearnos si amén de razones sociológicas, económicas o históricas (que sin duda habrán influido a la consolidación de este fenómeno), pudiera el tratamiento fiscal y contable al respecto haber contribuido de algún modo a la consolación, expansión y crecimiento de la PYME en Italia.

En este sentido y avanzándome al desarrollo de este trabajo no dejaré de apuntar ya algún sistema de contabilidad simplificada caracterizado por la reducción de las formalidades contables y registrales del que quizá se pudiera tomar alguna nota en el ordenamiento tributario español.

Por ejemplo, el régimen fiscal destinado a «pequeños contribuyentes» personas físicas que comienzan una actividad empresarial, arte o profesión, quienes durante los tres primeros años de actividad están exonerados de obligaciones registrales y contables debiendo tributar a un tipo porcentual fijo igual al 10% sobre el volumen de ventas. U otros sistemas como el forfetario o el previsto para actividades marginales consistentes en la aplicación de importantes simplificaciones contables, fiscales y registrales.

Precisamente a estos y otros mecanismos de simplificación contable y tributaria dedicaremos las páginas venideras donde se analizan los distintos sistemas de simplificación contable legislados en Italia. A saber: régimen de contabilidad simplificado; super-simplificado, forfetario, de actividades marginales, de nuevas actividades, etc.

Con carácter previo a ello, sin embargo, parece conveniente comenzar introduciendo los dos grandes regímenes legislados en el ordenamiento italiano para llevar la contabilidad. A saber:

---

la propia actividad prevalentemente con el trabajo propio y el trabajo de los propios familiares contratados. *Vid.* PERONE, G., «Aspetti del diritto tributario italiano: la disciplina delle piccole imprese tra semplificazione contabile ed agevolazioni tributarie e criteri di determinazione delle base imponibili», comunicación presentada a las *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, año 2006.*

[3] En el bien entendido de que la importancia cuantitativa de las pequeñas y medianas empresas en el conjunto de la estructura empresarial comunitaria es grandísima. MONEVA ABADIA, J.M. *El marco de la información contable de pequeñas empresas.* Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Mº de Economía y Hacienda, 1993, pp. 34-36.

- Régimen de contabilidad ordinaria.
- Régimen de contabilidad simplificada, para aquellas empresas que tienen la consideración de empresas de reducida dimensión.

Sin perjuicio del régimen de contabilidad simplificado citado, en el caso de que se trate de empresas o profesionales de «muy» reducidas dimensiones (*piccoli imprese*), el legislador italiano ha creado unos sistemas específicos presididos por la idea de simplificar al máximo las obligaciones contables y registrales. Durante el intervalo de tiempo en el que se enmarca el presente Proyecto de Investigación [2004-2007] son de citar los siguientes mecanismos:[4]

- Régimen super simplificado;
- Régimen *forfettario;*
- Régimen para las actividades marginales (*per le attività marginali*); y
- Régimen para las nuevas iniciativas empresariales y trabajadores autónomos.

1. RÉGIMEN DE CONTABILIDAD ORDINARIA

Con carácter general están sujetos a la llevanza de contabilidad ordinaria los contribuyentes del Impuesto que grava la Renta de las Personas Jurídicas (IRES: *Imposto sul reddito della società*), ya sean las sociedades de capital sujetas al mismo, ya se trate de entes públicos o privados distintos de las sociedades anteriores, pero igualmente sujetos a dicho impuesto. En estos casos la contabilidad ordinaria es obligatoria y se aplica como régimen natural.

Amén de ello, existen otros colectivos que están obligados por la norma jurídica a llevar contabilidad ordinaria siempre que se superen determinados límites de ingresos en función de la actividad realizada.

---

[4] La Ley de Presupuestos para 2008: *Legge Finanziaria* de 24 de diciembre de 2007, n.º 244 (artículo 1, apartados 96 a 117) prevé un «Regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi» que realicen actividades de empresa, artísiticas o profesionales que, en el año precedente hayan obtenido ingresos no superiores a 30.000 euros. Se desarrolla por Circular n.º 73/E de 21 de diciembre de 2007. El apartado 116 de la *Legge Finanziaria* prevé la derogación de los siguientes regímenes simplificados: —Régimen fiscal de las actividades marginales; —Régimen fiscal super-simplificado; —Régimen de los pequeños contribuyentes en franquicia.

1.1. Fuentes jurídicas

La regulación básica de esta materia se halla en el Decreto del Presidente de la República (D.P.R.) de 29 de septiembre de 1973, n.º 600, titulado *Disposicioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.*

En particular, su Título II se dedica a los registros o escrituras contables (*scritture contabili*), especificando el artículo 13 el elenco de sujetos que deben llevar contabilidad. La regulación de esta materia se completa por los artículos 14, 15, 16, 18 y 20 del DPR citado, así como por el artículo 2.1 del D.P.R. n.º 695/1996 y artículo 12 del DPR n.º 435/2001.

1.2. Contribuyentes sujetos al régimen de contabilidad ordinaria

En virtud de las citadas fuentes jurídicas están obligados a llevar contabilidad según régimen ordinario los siguientes sujetos:

a) Las sociedades sujetas al Impuesto que grava la Renta de las Personas Jurídicas (IRES: *Imposto sul Reditto Società*).

b) Los entes públicos o privados distintos de las sociedades sujetos al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, que tengan por objeto exclusivo o principal el ejercicio de la actividad comercial.

c) Las sociedades colectivas, la sociedad comanditaria simple y las sociedades equiparadas a éstas en el sentido del artículo 5 del DPR de 29 de septiembre de 1973, n.º 597.

d) Las personas físicas y las empresas familiares que ejerzan actividades comerciales en el sentido del artículo 51 del decreto anterior.

Como hemos dicho *supra* en los dos primeros supuestos se aplica el régimen ordinario de contabilidad obligatoriamente; sin embargo, en el resto de casos, sólo estarán obligados a llevar contabilidad ordinaria si se superan los siguientes ingresos en función de las actividades que siguen:

- Tratándose de actividades de *prestación de servicios*: INGRESOS >309.874,14 euros.
- Si es una actividad distinta de la *prestación de servicios*: INGRESOS >516.456,90 euros.

1.3. Obligaciones contables

Los sujetos que lleven contabilidad ordinaria deberán utilizar el método de partida doble y compilar los siguientes libros:

- Libro diario y libro de los inventarios.
- Libros IVA (registro de las facturas emitidas, registro de ingresos y registro de compras).
- Libro registro de almacén (*scritture di magazzino*), sólo en el caso de que se superen determinados límites de ingresos y del valor de las existencias finales.
- Libro registro de bienes amortizables (facultativo a condición de que la misma información se registre bien en el libro diario o bien en el libro de los inventarios.

1.4. Cálculo de la renta sujeta a gravamen

Para la determinación de la renta sujeta a gravamen se parte del resultado contable a partir del cual se aplica lo previsto en la norma fiscal en materia de ingresos y gastos fiscales. La regulación de esta materia se establece en el *Testo Unico delle Imposte sui Redditi* (T.U.I.R.: Texto Único de Impuestos sobre la Renta), según redacción vigente a partir del 1-1-2004.[5]

El artículo 56 de la nueva redacción establece que la renta de la empresa se determina según las disposiciones de la sección I, del capítulo II del título II, sin perjuicio de lo dispuesto en el presente capítulo, siendo, en particular el artículo 83 el que establece la forma de determinar la renta empresarial. Reza así este precepto:

> «La renta global se determina aplicando al beneficio o pérdida resultante de la cuenta de pérdidas y ganancias, relativa al ejercicio cerrado en el período impositivo, las variaciones en aumento o en disminución resultantes de la aplicación de los criterios establecidos en las sucesivas disposiciones de la presente sección».

Para la determinación de la renta de la empresa se sigue un criterio analítico a cuyos efectos, como se ha dicho, las *imprese maggiore* tienen necesidad de llevar contabilidad, no sólo porque les obligue la ley, sino fundamentalmente por un propio interés de gestión administrativa.[6]

---

[5] Según Decretos Legislativos de 12-12-2003, n.º 344, dictado en ejecución de la Ley de 7 de abril de 2003, n.º 80 que delega al Gobierno para la reforma del Sistema fiscal estatal.

[6] Lupi, R. *Diritto tributario. Parte speciale.* Giuffrè editore, 1996, p. 114.

En el ordenamiento tributario italiano se distingue pues, entre contabilidad y fiscalidad y así, mientras que la contabilidad es siempre única a los fines civilísticos y fiscales, se discute si es posible teóricamente concebir un «balance fiscal» autónomo del balance contable.

Sobre este particular, la doctrina italiana hace especial hincapié en que partiendo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias pueden pasar dos cosas.[7] A saber:

1. Que el empresario al realizar las anotaciones contables para hallar el saldo de la cuenta de Pérdidas y ganancias haya seguido los criterios fiscales, en cuyo caso el resultado de dicha cuenta se identifica con la renta de la empresa.
2. Que el empresario haya seguido criterios distintos de los fiscales. En este caso, al resultado neto de la cuenta de Pérdidas y ganancias se le aplicarán las variaciones en aumento o disminución derivadas de la aplicación de los criterios fiscales. Esto es, procederá realizar los correspondientes ajustes extracontables o, lo que es lo mismo, ajustes fiscales, que pueden ser *variacioni in aumento* o *variacioni in diminuzione*.

Es de concluir al respecto que la norma fiscal en Italia *non conoce alcun autonomo bilancio fiscale*.[8] En virtud de la legislación fiscal italiana las empresas que llevan contabilidad ordinaria deberán hallar la base imponible partiendo del beneficio contable. En su caso, deberán practicarse los correspondientes ajustes extrafiscales o ajustes fiscales para hallar la base imponible.

A dichos efectos la disciplina fiscal se encarga de tipificar los distintos componentes que deberán tenerse en cuenta a efectos fiscales. En síntesis, el artículo 85 prevé el elenco de componentes que deben catalogarse como ingreso (*ricavi*), tales como los derivados de la cesión de bienes y prestación de servicios obtenidos de la actividad de la empresa; los derivados de la cesión de materias primas y subsidiarias, de semielaborados; los derivados de la cesión de acciones y cuotas de participación en sociedades y otras entidades, etc. El artículo 86 se ocupa de los incrementos de patrimonio. El precepto número 89 trata

---

7 GIULIANI, G. *Diritto tributario*. Giuffrè editore, 2002, p. 147; LUPI, R. *Diritto tributario. Parte speciale. Op., cit.*, pp. 114 y ss.

8 LUPI, R. *Ibidem*, p. 115.

sobre los dividendos e intereses, el 90 sobre rendimientos provenientes de bienes inmuebles, etc.

En relación al capítulo gastos, a partir del precepto número 95 se establece el régimen jurídico de los gastos fiscalmente deducibles. Así, en dicho artículo se regulan los gastos deducibles por prestaciones de trabajo, los artículos 99 y 101 tratan sobre cargas fiscales; el 100 sobre cargas por contribuciones sociales (gastos en educación, instrucción, recreo, asistencia social o sanitaria destinados a los trabajadores dependientes); ocupándose los artículos 102 y 103 de la amortización de los elementos del inmovilizado material e inmaterial respectivamente.

2. CONTABILIDAD SIMPLIFICADA[9]

2.1. Fuentes jurídicas

La normativa básica reguladora del régimen de contabilidad simplificada se contempla en las siguientes fuentes jurídicas: Decreto del Presidente de la República (DPR) n.º 600/73, artículo 18, Decreto Legislativo n.º 69/1989, artículo 9; D.P.R. n.º 695/1996, artículo 3.

En el supuesto concreto de los profesionales y artistas, son de aplicación las normas contenidas en los artículos 19 DPR n.º 600/1973; artículo 3,1 DPR n.º 659/1996; artículo 14.1 y 2 y 2 DL DPR n.º 435/2001, tal y como estudiamos posteriormente.

2.2. Contribuyentes sujetos al régimen de contabilidad simplificada

De la regulación anterior se desprende que se podrá acceder al régimen de contabilidad simplificada siempre que se den las siguientes circunstancias:

1. Que *no* se esté *sujeto al IRES* (*Imposto sul Reditto Società*)
2. Que, tratándose de los siguientes sujetos pasivos:
   - *Empresas individuales*, incluidas también las *empresas familiares*.

---

[9] Para el estudio de estos temas se ha prestado especial consideración a las siguientes fuentes bibliográficas: CARBONE, Michele. *Le semplificazioni degli adempimenti contabili e fiscali*. Editoriale Il fisco, 2002; ONETO, Carlo. *Contabilità semplificata, I soggetti forfetari e supersemplificati*. Ed. Il Sole 24 Ore, 2003; BELOTTI, Roberto. *L'impresa minore e i soggetti ammessi al regime di contabilità semplificata*. Giuffrè editore, 2004; CINQUINA, Sebastiano. *Contabilità semplificata*, 2005, 18 Ed. www.agenziaentrate.it

- *Sociedades de personas o asimiladas*: Sociedades colectivas, sociedad comanditaria simple y las sociedades equiparadas a éstas

En el año anterior o en el año en curso «No» se superen las siguientes cuantías de ingresos en función de la actividad realizada:

- Empresas que ejerciten actividad de *prestaciones de servicios*: INGRESOS ≤ 309.874,14 euros (52.000.000 antiguas ptas.)
- Empresas que realicen actividades diferentes de las prestaciones de servicios como por ejemplo la *venta de bienes*: INGRESOS ≤ 516.456,90 euros (86.000.000 antiguas ptas.).
- Empresas que ejerciten *actividades mixtas*, esto es, que realicen simultáneamente prestaciones de servicios y otras actividades. En estos casos, el límite de la ganancia para tener la consideración de empresa «menor» y poder acogerse al régimen de contabilidad simplificada varía en función de si el empresario lleva contabilidad única o contabilidad separada para cada actividad.
- En caso de *contabilidad única* para todas las actividades ejercitadas, se considera como límite el previsto para las actividades diferentes de la prestación de servicios, por lo tanto, el límite a tomar consideración es 516.456,90 euros.
- En el supuesto de *contabilidad separada* con registro individualizado de las ganancias por cada actividad realizada, se toma en consideración aquella que ha conseguido la mayor suma de las ganancias, en cuyo caso, de prevalecer la actividad de prestación de servicios el límite es de 309.874,14 euros, en caso contrario, esto es, de prevalecer cualquier otra actividad el tope son 516.456,90 euros.

3. Amén de los sujetos anteriores, pueden acogerse también al régimen de contabilidad simplificada los *profesionales liberales y artistas*, así como las sociedades o asociaciones de artistas y profesionales.

COROLARIO; al régimen simplificado pueden acogerse tanto:

- Empresarios individuales, siempre que no superen los límites vistos, en especial el volumen de ingresos citado *supra*.

- Profesionales y artistas, con independencia del volumen de ingresos,

Si bien para volumen de ingresos inferior a 15.000 euros cuentan con otros regímenes más simplificados.

2.3. Régimen jurídico del sistema de contabilidad simplificado

a) *Duración.* La contabilidad simplificada, siempre que no se superen los límites anteriores respecto a las ganancias obtenidas para poder acogerse al sistema simplificado, se prolonga de año en año, salvo que se opte por el régimen de contabilidad ordinaria.

La comprobación de que realmente no se superan dichos límites debe realizarse al inicio de cada año con referencia a las ganancias del año pasado. Si en el anterior se superaron tales límites, la empresa deberá adoptar la contabilidad ordinaria. En el bien entendido de que podrá volver al sistema de contabilidad simplificada a partir del ejercicio consecutivo a aquél en el cual las ganancias no superen los límites previstos.

b) *Opción por el régimen ordinario.* Las empresas menores, normalmente sujetas al régimen de contabilidad simplificada, pueden optar por el régimen de contabilidad ordinario. Las modalidades del ejercicio de esta opción se regulan en D.P.R. n.º 442/97, Circular *Ministero delle Finanze* [ahora de Economía] 27 agosto 1998 n.º 209/E, pudiendo ser de aplicación a los diferentes sistemas de contabilidad y de determinación del impuesto previstos en materia de impuestos de la Renta personal e IVA.

La opción y la renuncia se deducen del comportamiento manifestado por el contribuyente, consistente en la adopción del régimen contable seleccionado y en el correcto cumplimiento de las obligaciones y formalidades respectivas.

La falta de comunicación a la administración financiera de la opción elegida comporta una violación formal castigada con sanción de 258 a 2.065 euros, si bien no conlleva la ineficacia de la selección realizada.

Asimismo, la comunicación de las opciones o de las renuncias se tiene que realizar también en el caso de empezar una actividad, en la primera declaración de IVA, o bien en la declaración unificada a presentar después de la selección adoptada.

2.4. Obligaciones contables

Los sujetos acogidos al régimen de contabilidad simplificada únicamente tienen obligación de llevar los libros de IVA, sin perjuicio de que, en su caso, deberán compilar determinados libros de carácter facultativo. No tendrán, por tanto, obligación de llevar otros libros de preceptiva llevanza en caso de seguir el régimen de contabilidad ordinaria, como por ejemplo, el Libro Diario y Libro de Inventarios, los libros obligatorios de Seguridad Social; los registros auxiliares como el Libro Registro Auxiliar de Almacén (*scritture ausiliarie di magazzino*), este último únicamente exigido en el supuesto de que se superen determinados límites de ingresos o del valor de las existencias finales.

CONTABILIDAD SIMPLIFICADA
Libros contables obligatorios

Libros IVA (regulados en D.P.R. n.º 633/1972, artículos 23, 24 y 25)

Están contemplados en la disciplina de la materia de IVA. Se trata de los siguientes libros y registros:

a) **Registro de las facturas emitidas** (emitidas por el contribuyente y giradas a clientes). En este registro se contienen todas las anotaciones relativas a las operaciones activas (sujetas y no sujetas a gravamen) efectuadas por el contribuyente. También aquellas *autofacturas* por autoconsumo u operaciones internacionales. Las facturas emitidas deben ser registradas dentro de los 15 días siguientes de su emisión. Para cada factura debe indicarse el número progresivo y la fecha de emisión, el importe del impuesto y la empresa, denominación o razón social del cesionario del bien o del destinatario del servicio.

b) **Registro *dei corrispettivi***[1] (registro donde constan las sumas percibidas por las adquisiciones de bienes o prestación de servicios).

Lo deben llevar los comerciantes al por menor y otros sujetos que ejercitan actividades asimiladas como por ejemplo prestaciones de albergue, suministro de alimentos y bebidas, transportes de personas, custodia y administración de títulos, etc. Tales sujetos no están obligados a emitir factura, pero sí otros documentos fiscales como el recibo o resguardo (*ricevuta o scontrino*), a menos que el cliente pida expresamente la factura.

c) **Registro de compras**. En él se anotan las facturas pasivas recibidas (giradas por los proveedores), con la finalidad de hacer posible la detracción del IVA pagado sobre las compras en el ejercicio de la actividad. El registro para cada documento debe contener la siguiente indicación: fecha de la factura, número progresivo atribuido, fechas anagráficas del sujeto que ha cedido el bien o prestado el servicio; el montante de la operación sujeta a gravamen y el montante del correspondiente impuesto.

Libros contables facultativos

- **Libros bienes amortizables.** Es posible no llevar el libro de los bienes amortizables siempre que el sujeto pasivo sea capaz de proporcionar a la administración financiera los mismos datos que constan en los libros de bienes amortizables, porque se lleve, o bien el libro diario o bien el libro de los inventarios.
- **Libros contables para el *sostituto d'imposta: libro paga e libro matricola*[2]**
  Se trata de libros de llevanza preceptiva cuando se tengan trabajadores dependientes. En el *libro paga* se reflejan tanto las cantidades en metálico como en especie correspondiente a cada trabajador dependiente así como el importe de las retenciones a cuenta. El libro matrícula sirve para registrar el número de personas dependientes.
- **Libros previstos en leyes especiales** (por ejemplo ley de Seguridad Pública, Ley Sanitaria, etc.).
- ***Prospetto apposito semplificato* (hoja o documento donde se deja constancia de este tipo de anotaciones)** que deben llevar las empresas que realizan sólo operaciones «no» sujetas a IVA, donde se anote la suma global de las entradas y salidas de todas las operaciones realizadas en la primera y segunda mitad de cada mes. El contenido de este *prospetto* se regula en el D.M. 11 febrero 1997.

2.5. Determinación de la renta sujeta a gravamen. Regla general

Es importante tener en consideración que los sujetos contribuyentes sujetos al régimen de contabilidad simplificada deberán determinar la base imponible a partir de las prescripciones previstas en la norma fiscal. De tal manera que se abandona el criterio anterior previsto para las sociedades sujetas al impuesto sobre sociedades obligadas a llevar contabilidad ordinaria (que parte del resultado contable corregido —en su caso— por los correspondientes ajustes extracontables) y, en su lugar, se opta por el mecanismo de determinar la base imponible por diferencia entre ingresos y gastos fiscalmente tipificados.

En este sentido, la renta sujeta a gravamen se halla por la diferencia entre tales ingresos y gastos imputados en el año (según criterio de devengo), rectificada con elementos positivos o negativos indicados en la propia ley.

El criterio general es la determinación analítica de la renta gravable exartículo 66 TUIR (Texto Único de los Impuestos sobre la Renta,

según redacción vigente a partir 1/1/2004).[10] En virtud de este artículo la renta de las empresas que sigan la contabilidad simplificada (empresas «pequeñas») y que no opten por el régimen ordinario se constituye por la diferencia entre los ingresos previstos en los artículos 59 y 90 del TUIR[11] y el montante de los gastos documentados que se hayan tenido en el ejercicio.

Dado que no existe la obligación de llevar balance, la renta se determina compilando el cuadro agregado al modelo de declaración de renta.

2.6. Contabilidad simplificada para los que ejercen arte o profesiones liberales

El régimen de contabilidad simplificada se aplica también a todos los que ejercen una profesión liberal y/o artistas, ya sean personas físicas ya sean sociedades o asociaciones de artistas o profesionales.

Para este tipo de sujetos el sistema de contabilidad simplificada es el régimen natural, observable con independencia del volumen de negocios (DPR n.º 695/1996, artículo 3) lo que no es óbice para que —si lo prefieren— puedan optar por el régimen de contabilidad ordinario.

Los principales aspectos de su régimen jurídico vienen delimitados en el artículo 19 del D.P.R. n.º 600/1973, en virtud del cual, los libros contables que tienen obligación de compilar son los siguientes:

---

[10] De acuerdo con el Decreto Legislativo de 12-12-2003, n.º 344, dictado en ejecución de la Ley de 7 de abril de 2003, n.º 80 que delega al Gobierno para la reforma del Sistema fiscal estatal; por el que se modifica el T.U.I.R. aprobado por D.P.R. de 22 diciembre de 1986, n.º 917.

[11] El artículo 59 citado remite a su vez al artículo 85 donde se relaciona el elenco de ingresos computables a efectos fiscales. Como ya hemos tenido ocasión de mentar, se consideran ingresos:

- Los derivados de la cesión de bienes y prestación de servicios obtenidos de la actividad de la empresa;
- Los derivados de la cesión de materias primas y subsidiarias, de semielaborados, [...];
- Los derivados de la cesión de acciones y cuotas de participación en sociedades, [...].

Por su parte el artículo 90 establece que fiscalmente se incluirán los rendimientos de bienes inmuebles no afectos ni empleados en la actividad directa de la empresa.

– *Libro de registro cronológico de los ingresos percibidos por prestación de servicios y de los gastos mantenidos*

De forma cronológica se anotan en este libro las sumas percibidas bajo cualquier forma y denominación como consecuencia de la realización del servicio del arte o de la profesión, así como los gastos mantenidos. Tales anotaciones deberán realizarse en los 60 días posteriores a la fecha de recepción del ingreso o, en su caso, de la realización del gasto. Finalmente deben registrarse —dentro del término previsto para la presentación de la declaración— el valor de los bienes instrumentales para los cuales se requiere la deducción de la cuota de amortización, reagrupadas en categorías homogéneas y distintas por año de adquisición.

– *Libros de IVA: registro de compras y libro registro de facturas emitidas*

En estos casos, la *renta sujeta a gravamen* se determina según la norma del artículo 54 del TUIR. Este artículo se enmarca en la Sección dedicada a los «Trabajadores autónomos». En virtud del citado artículo 54 la renta derivada del ejercicio de arte o profesión se calcula por diferencia entre la suma de las remuneraciones recibidas en el período del impuesto (disminuido en el importe de las contribuciones sociales) y los gastos cargados en el mismo período, en el ejercicio del arte o de la profesión liberal.[12]

3. RÉGIMEN SUPER SIMPLIFICADO

3.1. Fuentes jurídicas

Con ocasión de la aprobación de la Ley n.º 662 de 23 de diciembre de 1996 (Ley de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos para 1997) se introdujo, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1997, especiales simplificaciones contables y registrales para los contribuyentes de pequeñas dimensiones (considerados pequeños contribuyentes), así como la posibilidad de determinar de forma forfetaria el IVA y el Impuesto sobre la renta de la empresa o del trabajo autónomo.

---

[12] Artículo 50 TUIR.- «La renta derivada del ejercicio del arte y profesión está constituida por la diferencia entre el montante de los ingresos en dinero o en especie percibidos en el período impositivo, también bajo la forma de participación en beneficios y los gastos mantenidos en el mismo período como consecuencia del ejercicio del arte o de la profesión, sin perjuicio de lo establecido en los apartados siguientes. [...]».

3.2. Contribuyentes sujetos al régimen de contabilidad super simplificado

En virtud del artículo 3 de la Ley n.º 662/1996 citada *supra*, podrán acogerse al régimen super simplificado las *personas físicas que ejerzan actividad empresarial, artística o profesional*, siempre que —en el año precedente— reúnan «todas» las condiciones siguientes:

a) Respecto a la *cifra del volumen de negocio*, los límites dependen de la actividad realizada:

- Si se realizan *prestaciones de servicios*, los ingresos derivados de estas actividades no pueden superar la cifra de 15.493,71 euros

  Nota: Si la cifra de negocios no supera los 10.329,14 euros podrá acogerse al régimen forfetario.

  Por tanto, la franja en la que se enmarca el régimen super simplificado es la siguiente: $10.329,14 \leq X \leq 15.493,71$ euros; siendo x = cifra del volumen de negocios.

- En otros casos, *producción, reventa*, etc., los ingresos derivados de dichas actividades no podrán superar la cifra de 25.822,84 euros.

  Nota: de manera análoga al supesto anterior, si la cifra del volumen de negocios es inferior a 10.329,14 euros podrán acogerse al régimen forfetario.

  Así pues, el intervalo del régimen super simplificado es el siguiente: $10.329,14 \leq X \leq 25.822,84$ euros.

- Si se realizan *simultáneamente prestaciones de servicios y actividades de cesiones de bienes*, el límite lo marcará la actividad que prevalezca.

  Nota: Fíjese, por tanto, que este régimen se aplica tanto a empresarios individuales como a profesionales, pero siempre que no se superen los límites citados, a diferencia del régimen simplificado, el cual, para el supuesto de los profesionales se aplica en todo caso con independencia del volumen de ingresos.

b) Que la empresa posea *bienes amortizables*, en propiedad o en leasing, cuyo valor neto contable a 31 de diciembre del año anterior sea $\leq 25.822,84$ euros.

c) Que no se hayan realizado adquisiciones, cuyo importe (excluido IVA) sea mayor a 18. 329,14 euros en el caso de actividad de reventa, o que no sea superior a 10.329,14 en otros casos.

d) Que el importe de las remuneraciones pagadas a trabajadores dependientes y otros colaboradores (incluida la seguridad social) no sea superior al 70% del volumen de negocio realizado.

3.3. Régimen jurídico del sistema de contabilidad super simplificado

Los contribuyentes que reúnan las características anteriores podrán adoptar el régimen super simplificado sin mayores formalidades. En la práctica no es necesario realizar comunicación alguna a la administración financiera.

Con independencia de la cuantía en la que se superen los límites vistos, siempre que ello ocurra no se aplicará el régimen super simplificado a partir del año posterior.

3.4. Obligaciones contables

a) Libros. Con carácter general los sujetos que siguen el sistema de contabilidad super simplificado únicamente están obligados a llevar los libros IVA (compras y ventas o prestaciones de servicios), si bien podrán ser sustituidos por un *Apposito prospetto simplificato* (hoja o documento simple) donde se registrarán las anotaciones obligatorias y cuyo contenido viene determinado en el Decreto Ministerial de 11 de febrero de 1997.

b) Formalidades contables. Los sujetos deberán realizar los siguientes aspectos:

- Emitir facturas (o bien recibo), siempre que la obligación esté prevista en la norma en materia de IVA.
- Realizar las anotaciones de las operaciones facturadas (ingresos percibidos), dentro de los primeros 15 días del mes sucesivo en los registro IVA o en el citado *Prospetto contabile*.
- Registrar acumulativamente, por mes o por trimestre, las compras y las importaciones.
- Conservar la documentación relativa a los otros gastos de los cuales se pretende efectuar la deducción a los fines del Impuesto sobre la Renta.

3.5. Determinación de la renta sujeta a gravamen. Regla general

Para la determinación de la renta sujeta a gravamen de los contribuyentes que llevan contabilidad super simplificada se aplican las reglas establecidas en el artículo 54 del TUIR (rentas del trabajo autónomo: derivadas del ejercicio de arte o profesión)[13] y 66 (pequeñas empresas),[14] de manera que la renta sujeta a gravamen se obtiene, en extrema síntesis, por diferencia entre los ingresos devengados y los gastos sostenidos en el año, según las prescripciones establecidas en los artículos citados para cada tipo de sujetos.

4. RÉGIMEN FORFETARIO

4.1. Fuentes jurídicas

Como hemos visto en el apartado anterior, con ocasión de la aprobación de la Ley n.º 662 de 23 de diciembre de 1996 (Ley de acompañamiento a la Ley de Presupuestos para 1997) se introdujo, en relación a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1997, especiales simplificaciones contables y registrales para los contribuyentes de pequeñas dimensiones (considerados pequeños contribuyentes), toda vez que se les otorga la posibilidad de hallar de forma *forfetaria* el IVA y el Impuesto sobre la Renta de la empresa o del trabajo autónomo.

4.2. Contribuyentes que pueden acogerse a este régimen

En virtud del artículo 3 de la Ley n.º 662/1996 el régimen forfetario se aplica a *empresarios individuales personas físicas, profesionales y artistas* que en el año precedente:

- No hayan realizado un volumen de negocios superior a 10.329,14 euros
- No hayan utilizado bienes amortizables cuyo valor neto contable sea superior a 10.329,14 euros
- No hayan realizado exportaciones
- No hayan efectuado pagos por asalariados y colaboradores superiores al 70% del volumen de negocio.

---

13 *Vid.* apartado II. 6 *in fine*.

14 *Vid.* apartado II. 5.

4.3. Régimen jurídico

Este régimen dejará de aplicarse en el año sucesivo a aquél en el cual deje de cumplirse alguna de las condiciones expuestas.

4.4. Obligaciones contables

Para los contribuyentes que siguen el régimen forfetario están previstas importantes simplificaciones contables. Entre ellas:

- La posibilidad de no emitir factura salvo que así lo pida el cliente
- La obligación de pedir y conservar la documentación de las compras de la actividad, sin que deba ser registrada en el Libro IVA de compras.
- Deben anotar las operaciones efectuadas en el registro de las facturas dentro de los 15 días del mes siguiente, o en su caso, en el *apposito prospetto* que sustituye al registro anterior, cuyo contenido se prevé en el D.M. de 12/2/1997.

4.5. Determinación de la renta sujeta a gravamen

En el caso de las empresas personas físicas o profesionales acogidos al régimen forfetario, la determinación de la renta sujeta a gravamen se obtiene —como determina la propia denominación del régimen— de forma forfetaria, esto es aplicando un porcentaje al conjunto del «Volumen de negocios» (aumentado en los ingresos por ventas y prestaciones de servicios no relevantes a los efectos de la aplicación del IVA).

Las alícuotas aplicables son las siguientes:

- Empresas que tienen por objeto prestaciones de servicios: 75%
- Empresas que tiene por objeto otra actividad: 61%
- Empresas que ejercen arte o profesión: 78%

Asimismo, el IVA se calcula de forma forfetaria con relación a la actividad prevalentemente ejercitada, sobre la base de la porcentual que a continuación se indica, porcentaje que se aplica sobre el tipo impositivo del IVA correspondiente a la operación de que se trate sujeta a gravamen.[15]

---

[15] Por ejemplo, si el IVA aplicable = 20% y la operación es de prestación de servicios, el IVA calculado según este mecanismo forfetario será: 20% x 73%.

- Empresas que tienen por objeto prestaciones de servicios: 73%
- Empresas que tiene por objeto otra actividad: 60%
- Empresas que ejercen arte o profesión: 84%

5. RÉGIMEN FISCAL PREFERENTE PARA LAS NUEVAS INICIATIVAS EMPRESARIALES Y DE TRABAJADORES AUTÓNOMOS

5.1. Fuentes jurídicas

Este régimen fiscal, relativamente reciente, permite incentivar a las personas que realicen nuevas iniciativas empresariales. Se introduce con ocasión de la aprobación de la Ley n.º 388/2000, artículo 13.

5.2. Contribuyentes que pueden acogerse a este régimen

La aplicación del citado régimen está pensada para *personas físicas* que realicen *actividades artísticas, profesionales o de empresa* durante los períodos impositivos en los que empiecen la actividad y los dos sucesivos. Esto es, pueden aplicar el régimen en los tres primeros años de actividad.

El aspecto más significativo de este régimen es que se realiza un pago sustitutivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que consiste en aplicar una alícuota del 10%.

Nota: Es importante reseñar el hecho de que, de darse tales condiciones dicho régimen se aplicará por defecto, salvo que se elija el régimen ordinario o simplificado o bien se superen los límites para poder acogerse al mismo.

Las principales ventajas de este régimen son:

- Que se hace un pago calculado a *forfeit* en sustitución del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- Que se simplifican considerablemente las obligaciones registrales y contables.

Están excluidos de este régimen preferencial los siguientes sujetos:

- La sociedades.
- Las asociaciones profesionales sin personalidad jurídica.
- Los pequeños contribuyentes acogidos al régimen forfetario.

5.2.1. Características

Para poder acogerse al régimen de empresa de nueva iniciativa deben darse las siguientes circunstancias. A saber:

1. Que se trate de personas físicas o de empresa familiar o bien profesionales o artistas.
2. Que los contribuyentes admitidos no hayan ejercitado en los tres últimos años actividad artística, profesional o de empresa, pues lo que se pretende es incentivar las nuevas iniciativas productivas.
3. Que la nueva actividad emprendida no constituya la continuación de otra que se ejercía anteriormente desarrollada bajo la cualidad de trabajador dependiente o autónomo. Se excluyen los períodos de práctica en el ejercicio de arte o profesión.
4. Que las cantidades de ingresos del trabajo autónomo o de ingresos por actividad empresarial no superen los siguientes límites. A saber:
   - Las sumas por actividad de trabajo autónomo no deben superar la cantidad de 30.987,41 euros (ingresos ≤ a 30.987,41 euros).
   - Los ingresos por prestación de servicios deben ser ≤ a 30.987,41 euros
   - Para actividades distintas a aquéllas: ingresos ≤ 61.974,83 euros.
   - En el caso de que se realicen simultáneamente ambos tipos de actividades se estará a la actividad prevalente, esto es, a la que produzca un mayor volumen de ingresos.
5. Los sujetos acogidos a este régimen deberán cumplir las obligaciones sociales y administrativas.

5.3. Régimen jurídico

- Es importante destacar que esta tasación forfetaria de la renta de los empresarios o trabajadores autónomos a través de la aplicación de un impuesto sustitutivo (10%) únicamente sustituye al IRPF. Dicha alícuota se aplica directamente sobre la renta obtenida sin poderse aplicar deducciones en dicha renta (por ejemplo el contribuyente no deduce ni la seguridad social, ni tampoco otro tipo de gastos).
- Tales contribuyentes siguen estando sujetos al IVA según criterios ordinarios.

- Conviene también subrayar como elemento definitorio de este régimen, el hecho de que *sostituto d'imposta* está exento de efectuar las retenciones a cuenta.

Duración: Transcurrido el tercer año, no se podrá seguir gozando del régimen preferencial de nueva actividad, debiendo acogerse según la cifra de negocios o bien al régimen super simplificado, simplificado u ordinario.

La opción por este sistema vincula al contribuyente al menos por un período impositivo y puede ser revocado, con análogo procedimiento al previsto para acogerse al mismo, poniéndolo en conocimiento de la Administración tributaria local de la Agencia tributaria italiana.

Dejará de aplicarse este régimen cuando se superen los límites de ingresos detallados *supra*.

Servicio de asistencia gratuita: para tales contribuyentes está previsto un sistema de asistencia gratuita por parte de la Administración de la Agencia tributaria italiana territorialmente competente para ayudar a la formalización de los requisitos formales de carácter fiscal.

A dicho servicio se le conoce con el nombre de *servizio di tutoraggio* y debe solicitarse dentro de los 30 días de la declaración de inicio de la actividad o, por las dos anualidades sucesivas, dentro del plazo de los 30 días desde el inicio del período impositivo.

5.4. Obligaciones contables

Una de las principales ventajas de este sistema es que los sujetos a él acogidos están exonerados de llevar los libros contables del IRPF, IVA, e impuesto de actividades económicas de carácter local, así como de la liquidación y pagos «periódicos» en materia de IVA.

Nota: Ello no significa que se esté exento de la obligación de la declaración y pago «anual» del IVA.

No obstante lo anterior, tienen las siguientes obligaciones contables:

- Conservar los documentos contables —recibidos y emitidos—, a los efectos del artículo 22 D.P.R. n.º 600/1973.
- Emitir factura o recibo fiscal, en su caso.
- Presentar las declaraciones anuales.
- Tener las escrituras contables y efectuar las obligaciones contables previstas para el *sostituto d'imposta*.

6. EL RÉGIMEN FISCAL PREFERENTE PARA LAS ACTIVIDADES MARGINALES

6.1. Fuentes jurídicas

El artículo 14 de la Ley n.º 388/2000 crea este régimen fiscal preferente aplicable a los *sujetos que realizan actividades empresariales o trabajadores autónomos incluidos en los estudios de sectores* aprobados por el Ministerio de Finanzas italiano. A ellos les son aplicables simplificaciones documentales y contables, amén de poder determinar la renta sujeta a gravamen de forma forfetaria.

6.2. Contribuyentes que pueden acogerse a este régimen

Se aplica a *personas físicas que ejercen actividades empresariales, profesionales y artísticas*, así como a empresas familiares que se hallen acogidas a los estudios de sectores y que cumplan una serie de condicionantes que a continuación se indican.

6.2.1. Características

- Que la actividad realizada esté incluida entre aquéllas efectivamente sujetas al estudio de sectores.
- Que los ingresos por cesión de bienes y prestación de servicios del período impositivo anterior no sean superiores al límite individualizado al efecto por Decreto Ministerial en función de las dimensiones medias de los operadores del sector. Tal límite, que variará en función del sector de actividad, no puede en ningún caso ser superior a 25.822,85 euros.

6.3. Régimen jurídico

Este régimen fiscal preferente para actividades marginales consiste en la aplicación de un impuesto reducido que se calcula a «forfeit» (15%). Esto es, se aplica un impuesto sustitutivo del 15% sobre la renta sujeta a gravamen.º

Duración: El tiempo de aplicación de este régimen es indefinido, salvo que se den las causas por las que debe dejar de observarse o bien se renuncie al mismo.

Para acogerse a este sistema se deberá compilar un modelo específico a tales fines (disponible en la administración de la *Agenzia delle*

Entrate: wwww.agenziaentrate.gov.it) y presentarlo en la administración del domicilio fiscal del contribuyente durante el mes de enero.

La opción es válida al menos por un año impositivo, renovable automáticamente cuando vence o bien por renuncia o por causa sobrevenida de cesación del mismo.

Servicio de asistencia gratuita: Para este tipo de contribuyentes está previsto un sistema de asistencia gratuita por parte de la Administración de la Agencia tributaria italiana territorialmente competente para ayudar a la formalización de los requisitos formales de carácter fiscal.

6.4. Obligaciones contables

De manera similar a lo que ocurre en el caso del régimen forfetario, una de las principales ventajas de este sistema es que los sujetos a él acogidos están exonerados de llevar los libros contables del IRPF, IVA, e impuesto de actividades económicas de carácter local, así como de la liquidación y pagos «periódicos» en materia de IVA.

Nota: Ello no significa que se esté exento de la obligación de la declaración y pago «anual» del IVA.

No obstante lo anterior, tienen las siguientes obligaciones contables:

- Conservar los documentos contables: recibidos y emitidos.
- Emitir factura o recibo fiscal, en su caso.
- Presentar las declaraciones anuales.

6.5. Determinación de la renta sujeta a gravamen

La renta sujeta a gravamen se obtiene por diferencia entre los ingresos provenientes de la venta de bienes o de la prestación de servicios (calculados según las reglas del estudio de sectores) y los costes y gastos determinados según las reglas previstas para la actividad de la empresa en régimen de contabilidad simplificada.

Sobre dicha diferencia así determinada se aplica un impuesto sustitutivo del IRPF por importe igual al 15%.

Finalmente convienen enfatizar la ausencia de obligación por parte de los sujetos que se acojan a este régimen de practicar retenciones a cuenta.

7. LOS ESTUDIOS DE SECTOR COMO BASE PARA EL CÁLCULO PRESUNTIVO DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS REALIZADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En una primera aproximación puede definirse a los «Estudios de sector» como un instrumento al servicio de la administración financiera por el cual ésta puede determinar aproximadamente y en vía indirecta, los ingresos de los sujetos pertenecientes a los distintos sectores económicos. Se trata, por tanto, de un mecanismo de auxilio del que se sirven las administraciones financieras para la actividad de liquidación de las rentas conseguidas por empresarios y profesionales.[16]

7.1. Antecedentes

Lejos de ser un instrumento innovador en el sistema tributario italiano, sus antecedentes se remonta a épocas anteriores a la reforma de los años 70 en Italia, introducido bajo el título de *Studi degli ispettori compartimentali*, el cual traía causa de la legislación alemana y su utilización se refería a la determinación del rendimiento mediante la liquidación sintética y con el método inductivo.

7.2. Fuentes jurídicas

Los estudios de sector, tal y como se conocen en la actualidad datan de 1993 y se crean mediante el D.L. de 30 de agosto de 1993, n.º 331, convertido en Ley n.º 427 de 29 de octubre de 1993.

En concreto, el artículo 62-bis de la Ley n.º 427/1993 establece que con el fin de lograr una acción de comprobación más efectiva en la lucha contra la evasión se prevé la elaboración por parte del *Ministerio delle Finanze* de un prospecto de estudios de sector con relación a campos significativos de contribuyentes por sectores previa consulta de las asociaciones profesionales y otras categorías.

En este sentido, los estudios de sector constituyen el fruto de un acuerdo de colaboración recíproca entre la Administración financiera, las asociaciones de categorías y otras órdenes.

---

[16] GALLO, S. *Manuale pratico di diritto tributario*. Ed. Cedam, 1997, p. 129.

7.3. Concepto

Con carácter general, puede afirmarse que los estudios de sector son un instrumento utilizado para valorar la capacidad de producir ingresos derivados de la venta de bienes o prestación de servicios derivados de la realización de las actividades económicas individualizadas (*Gli studi di settore*, en www.agenziaentrate.it). Constituyen un instrumento utilizable por la administración para la reconstrucción inductiva de los ingresos producidos.

Individualizan los elementos que caracterizan la actividad de cada sector con particular referencia a las adquisiciones de bienes o servicios, a los precios practicados, a los consumos de materias primas y subsidiarias, al capital invertido, al desarrollo de la actividad laboral, a los bienes instrumentales empleados, a la localización de la actividad y otros elementos significativos. Su elaboración se basa en un sistema experto, construido sobre métodos matemático-estadísticos que deberían constituir un mecanismo esencial para la recuperación de la eficiencia de la máquina fiscal en especial en su lucha contra la evasión fiscal.

7.4. Acepciones de la expresión «Estudios de Sector»

Sin perjuicio de todo lo hasta aquí expuesto, es muy importante conocer que los estudios de sector tienen una doble función o acometido. A saber:

7.4.1. Los estudios de sector como procedimiento para facilitar la labor de liquidación a los órganos de la administración financiera

Desde este punto de vista, puede definirse por «Estudios de sector» el instrumento del que se vale la administración financiera para realizar de manera presuntiva las liquidaciones tributarias.

Se trata de una herramienta que permite a la Administración financiera determinar, aproximadamente y de forma indirecta, los ingresos de los sujetos pertenecientes a los distintos sectores económicos.[17]

En definitiva —se ha dicho— los estudios de sector constituyen un mecanismo esencial en las tareas de liquidación administrativa (de carácter inductivo) de las rentas y del volumen de negocio de las pequeñas empresas y de los trabajadores autónomos.[18]

---

[17] FERLAZZO NATOLI, L. *Corso di diritto tributario, parte generale*. Ed. Giuffrè editore, 1997, p. 134

[18] SANTAMARÍA, Baldassarre, *Lineamenti di diritto tributario, parte generale*, Giuffrè editore, 1996, p. 141

La finalidad perseguida a través del citado sistema es rectificar indirectamente las rentas y el volumen de negocio de las pequeñas empresas y profesionales, independientemente de la contabilidad, también las rentas y volumen de negocios de los sujetos obligados a la llevanza de los libros contables.[19]

7.4.2. Los estudios de sector como un procedimiento de cálculo de los ingresos económicos, válido a efectos de la gestión interna de la actividad económica

Habida cuenta de que los estudios de sector no son sino un instrumento útil para valorar la capacidad de producir ingresos derivados de la venta de bienes o prestación de servicios generados por la realización de las actividades económicas (empresariales y profesionales), tienen también como finalidad servir como herramienta útil para la gestión interna de la propia actividad realizada, de manera que el sujeto que desempeñe la actividad empresarial o profesional pueda «conocerse meglio», es decir, conocerse mejor a sí mismo, midiendo el nivel objetivo de su propia eficacia económica en relación a las empresas o profesionales de su sector.

Por ello los estudios de sector son también un método informatizado con base estadística para el cálculo presunto de los ingresos derivados de la venta de bienes (empresarios) o de la prestación de servicios (profesionales) obtenidos por cada empresa o profesional individualmente considerado. O lo que es lo mismo, son un procedimiento de cálculo mediante el cual el empresario o profesional puede calcular sus ingresos y compararlos con los del sector.

Como tal procedimiento de cálculo, los ingresos presuntos por venta de bienes o prestación de servicios se conocen a través de un producto software que se denomina GE.RI.CO (*Gestione dei ricavi o compensi*).

Nota: Para conocer el volumen de ingresos aplicando los estudios de sector, los contribuyentes pueden dirigirse a la *Agencia delle Entrate* y solicitarlo presentado para ello el modelo para la comunicación de los datos relevantes a los fines de la aplicación de los estudios de sector debidamente cumplimentado.

El producto software GERICO se puede encontrar en la página web de la *Agencia delle Entrate*.

---

[19] GALLO, S. *Manuale pratico di diritto tributario. Ob. cit.*, p. 131.

Los ingresos hallados a través del programa GERICO pueden ser utilizados por el contribuyente para la compilación de la declaración de Renta y/o de IVA insertando *appositi prospetti* que evidencian el procedimiento seguido para la liquidación del impuesto.[20]

8. LA APLICACIÓN DE LOS ESTUDIOS DE SECTOR PARA FACILITAR LA LABOR DE LIQUIDACIÓN A LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

La posible aplicación de los estudios de sector como instrumento de control del que se sirve la administración financiera en sus labores de liquidación depende del tipo de contabilidad que deba observar el sujeto pasivo. Así, a efectos de que la administración le pueda aplicar los estudios de sector cuando realice las liquidaciones tributarias, no será lo mismo si el sujeto pasivo está obligado a llevar contabilidad ordinaria o si por el contrario lleva contabilidad simplificada, o por ejemplo si está sujeto al régimen forfetario en cuyo caso es incompatible con la aplicación del estudio de sectores.

La actividad de liquidación mediante la aplicación de los estudios de sector se halla regulada en el artículo 10 de la Ley n.º 146 de 8 de mayo de 1998, en virtud del cual:

- Para las EMPRESAS CON CONTABILIDAD SIMPLIFICADA: La administración financiera puede utilizar los estudios de sectores si los ingresos declarados son inferiores a aquellos resultantes de los derivados de la aplicación de los estudios de sectores.
- Para las EMPRESAS CON CONTABILIDAD ORDINARIA POR OPCIÓN Y PARA LOS QUE EJERCEN ACTIVIDADES ARTÍSTICAS Y PROFESIONALES, la aplicación de los estudios, en sede de liquidación está subordinada a que se verifiquen las siguientes condiciones:
  a) Que lo ingresos liquidados atendiendo a los estudios de sectores resulten superiores a aquellos declarados por al menos dos períodos impositivos sobre tres consecutivos (incluido el ejercicio objeto de liquidación).

---

20 ELIANA DI CARLO. *L'accertamento induttivo e gli studi di settore, Facolta degli studi di Roma La Sapienza*. http://www.studiamo.it/accertamento-induttivo-studi-di-settore/accertamento-induttivo.html, apartado 4.1.– *Le esperienze straniere riguardo agli studi di settore: analogie e differenze.*

b) Que del procedimiento verbal con inspección[21] resulte la inatendibilidad de la contabilidad, esto es que la contabilidad sea inatendible sobre la base de los criterios establecidos en el D.P.R. n.º 570/1996.

- Para las empresas con CONTABILIDAD ORDINARIA EN RÉGIMEN NATURAL (obligatorio).

En estos supuestos se ha producido una importante modificación (porque se incluye un supuesto más) con la Ley de Presupuestos del Estado de 2004 para 2005 (*Legge Financiaria* n.º 311/2004).

Así, hasta el año 2004, para las empresas en régimen de contabilidad ordinaria obligatorio sólo se podían utilizar los estudios de sector por parte de la administración en el caso de que del verbal con inspección resultara motivada la inatendibilidad de la contabilidad ordinaria, por existir graves contradicciones o irregularidades en las escrituras obligatorias o entre esas y los datos e elementos directamente relevantes según los criterios previstos en el D.P.R. n.º 570/1996.

La Ley n.º 3311/2004 citada modifica el artículo 10 de la Ley n.º 146/1998 (varía el punto 2 e introduce un punto 3-*bis*). En el nuevo apartado 2 se dice que los sujetos que realicen actividad de empresa con contabilidad ordinaria, también por opción y los que ejercen arte o profesión, la liquidación basada en los estudios de sectores se aplica cuando en al menos dos períodos de liquidación sobre tres consecutivos considerados, la cantidad de los ingresos determinables al amparo de los estudios sea superior a la cantidad de aquellos declarados para los mismos períodos.

Así pues, no se hace distinción entre los contribuyentes en contabilidad ordinaria por opción y los contribuyentes en contabilidad ordinaria por régimen natural, y por tanto, aquél que hasta ahora era el mecanismo de liquidación aplicado sólo a los sujetos en régimen de empresas en contabilidad ordinaria por opción y para los profesionales, ahora resulta el sistema aplicación también a los sujetos en régimen de empresas en contabilidad ordinaria por obligación.

---

[21] Redatto a los efectos del artículo 33, segundo punto del D.P.R. n.º 600 de 1973.

Disposizioni per l'accertamento dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2004 — Art. 10 della legge n.° 146/1998 —	
Empresas en régimen de contabilidad simplificada	Siempre es posible la liquidación administrativa aplicando los estudios de sector si los ingresos declarados son inferiores a los ingresos derivados de la aplicación de dichos estudios de sector.
Empresas en régimen de contabilidad ordinaria por opción, profesionales y artistas.	Será posible la liquidación administrativa aplicando los estudios de sector cuando: — Los ingresos derivados de la aplicación de los estudios de sector sean superiores a los declarados por el contribuyente durante al menos dos periodos impositivos de tres consecutivos incluido el ejercicio objeto de liquidación. — La contabilidad resulte inatendible según lo dispuesto en el D.P.R. n.° 570/1997.
Empresas en régimen de contabilidad ordinaria por obligación	Será posible la liquidación administrativa aplicando los estudios de sector siempre que: — La contabilidad resulte inatendible por existir graves contradicciones o irregularidades en las escrituras obligatorias o entre esas y los datos e elementos directamente relevantes según los criterios previstos en el D.P.R. n.° 570/1996. — Novedad a partir del año 2005: también podrá aplicarse los estudios de sector en el caso de que el volumen de ingresos determinados al amparo de los estudios de sector sea superior a la cantidad de ingresos declarados por el sujeto, durante al menos dos periodos de liquidación sobre tres consecutivos.

9. CAUSAS DE EXCLUSIÓN DE LOS ESTUDIOS DE SECTOR

Los considerandos anteriores, lógicamente están supeditados a que no existan causas de exclusión de los estudios de sector. En este sentido, el legislador fiscal establece unos límites o causas que determinan la no aplicación de los estudios de sectores. Pueden ser de dos tipos: causas de exclusión y causas de inaplicabilidad.

El hecho de que se de cualquiera de las causas de exclusión que relatamos a continuación implica que no se puedan aplicar ni los estudios de sector ni tampoco los parámetros, mientras que de darse

las causas de inaplicabilidad significará que no se pueden aplicar los estudios de sector pero sí los parámetros. Y ello, en el bien entendido de que, respecto a las causas de inaplicabilidad sólo están previstas algunas pocas en el supuesto de realizarse actividades empresariales pero no ninguna se ha legislado en el supuesto de realizarse actividades profesionales.

Causas de exclusión:

- Que se obtengan ingresos por importe superior a 5.164.569 euros (unos 861.000.000 de pesetas)
- Que tengan un período de impuesto de duración distinta de 12 meses, con independencia de de las circunstancias que provoquen que tal arco temporal sea menor o a caballo de dos ejercicios.
- Hayan iniciado o cesado la actividad en el curso del período impositivo. También si se modifica en el curso del año la actividad realizada.
- Determinan el volumen de rentas según el sistema forfetario
- Se dedican a la venta a domicilio.
- No se encuentran en un período normal de desarrollo de la actividad, como por ejemplo:
    - Los períodos en los cuales la empresa no ha iniciado la actividad productiva prevista en su objeto social porque, por ejemplo no tiene las autorizaciones administrativas necesarias, etc.
    - Período en el cual se interrumpe la actividad por todo el año a causa de la restructuración de local
    - Período en el cual se ha alquilado la única *azienda* (local de negocio).
    - Período en el cual el contribuyente suspende la actividad a fines administrativos dándole comunicación a la cámara de comercio e industria, etc.
- Cuando en el período impositivo se hayan realizado fusiones, escisiones... En estos casos, se podrán aplicar los estudios de sectores a la actividad que continúe de las dos sociedades escindidas.

SISTEMAS DE CONTABILIDAD SIMPLIFICADA EN ITALIA

TIPOLOGÍA CONTABILIDAD	CONTRIBUYENTES	LÍMITE DE RIVACI/COMPENSI	FUENTES	OBLIGACIONES CONTABLES	DETERMINACIÓN DEL REDDITO
SIMPLIFICADA	— Empresarios individuales (incluidas las empresas familiares), que realicen actividades comerciales. — Sociedad colectiva; Sociedad comanditaria simple; sociedades equiparables art. 5 TUIR. — Entes Públicos o privados distintos de la sociedad por la eventual actividad comercial ejercida.	— Si se realizan prestaciones de servicios: Ingresos ≤ 309.874,14 euros — Si la empresa tiene por objeto otra actividad Ingresos ≤ 516.456,90 euros	—Art. 18, 20 D.P.R. n.º 600/1973 — Art. 2.1 D.P.R. n.º 659/1996 —Art. 9, 1 y 2 D.L. n.º 69/1989. —Art. 13 D.P.R. n.º 435/ 2001	— Presentar los registros a los fines de IVA, integrados con los datos relevantes a efectos de la imposición directa — Libro de bienes amortizables	Sistema analítico en el sentido del art. 66 TUIR. La renta gravable se calcula por la diferencia entre los ingresos y los costes devengados al año.
	— Personas físicas que ejercitan arte o profesión — Sociedades o asociaciones entre artistas y profesionales.	Régimen natural: aplicable con independencia del volumen de ingresos. Nota: para ingresos menores a 15.0000 euros existen otros regímenes más simplificados.	—Art. 19 D.P.R. n.º 600/1973 — Art. 3,1 D.P.R. n.º 659/1996 — Art. 14.1 y 2 y 2 D.L. D.P.R. n.º 435/2001	— Registro cronológico de ingresos y gastos. — Registros IVA por adquisiciones y facturas emitidas o bien — Registros a los fines de IVA, integrados con los datos relevantes a efectos de impuesto directos	Determinación analítica a los sentidos del artículo 54 TUIR. La renta gravable surge de la diferencia entre ingresos percibidos y los gastos sostenidos en el año.

NOTA: RICAVI = ingresos derivados de la cesión de bienes (ACTIVIDADES EMPRESARIALES)
COMPENSI: ingresos derivados por la prestación de servicios (ACTIVIDADES PROFESIONALES)

TIPOLOGÍA CONTABILIDAD	CONTRIBUYENTES	LÍMITE DE RIVACI/COMPENSI	FUENTES	OBLIGACIONES CONTABLES	DETERMINACIÓN DEL REDDITO
SUPER SIMPLIFICADA	— Personas físicas que realizan actividades empresariales — Personas físicas que ejercitan arte o profesión	* Volumen de negocio: — Si se realizan prestaciones de servicios 10.329,14 < X < 15.493,71 euros — En otros casos: 10329,14 < X < 25.822,84 euros * Bienes amortizables, el valor neto contable de los mismos ≤ 25.822,84 * Adquisiciones (no incluido IVA) X ≤ 18. 329,14 euros	Art. 3 Ley de 23 diciem-bre de 1996 n.º 662	— Presentar los registros a los fines de IVA, integrados con los datos relevantes a efectos de la imposición directa Nota: sustitutibles por la presentación del registro contable previsto en el D. M. 11.12.1997	Sistema analítico en el sentido de los arts. 54 y 66 TUIR. La renta gravable se calcula por la diferencia entre los ingresos obtenidos por cesión de bienes (empresa: art. 66 TUIR) o por prestación de servicios (profesionales: art. 54 TUIR) y los costes devengados al año

TIPOS	CONTRIBUYENTES	LÍMITE DE RIVACI/COMPENSI	FUENTES	OBLIGACIONES CONTABLES	DETERMINACIÓN DEL REDDITO
FORFETARIA	— Personas físicas que realizan actividades empresariales — Personas físicas que ejercitan arte o profesión	* Volumen de negocio: no debe superar el importe 10.329,14 euros * Bienes amortizables, el valor neto contable de los mismos ≤ 10.329,14 euros * No realizar exportaciones * Pagos por asalariados y colaboradores deben ser ≤ 7.230,40 euros	Art. 3, apart. 171 a 185 Ley de 23 diciembre de 1996, n.º 662. D.P.R. n.º 442 de 1997	Están previstas importantes simplificaciones contables: — No emitir factura salvo que así lo pida el cliente — No llevar el libro IVA de compras (basta conservar y anotar la documentación de las compras de la actividad) — Anotar las operaciones efectuadas en el registro de las facturas dentro de los 15 días del mes siguiente, o en su caso, en el apposito prospetto que sustituye al registro anterior, cuyo contenido se prevé en el D.M. 12/2/1997	Determinación forfetaria de la renta de la empresa o de la actividad profesional aplicando al volumen de negocios, las siguientes porcentuales: — 78% a los que ejercen arte o profesión — 75% empresas de servicios — 61% por otras actividades También la alícuota del IVA se halla de forma forfetaria, aplicando un coeficiente diferente en función de la actividad de que se trate
MARGINAL	— Personas físicas que realizan actividades empresariales — Personas físicas que ejercitan arte o profesión	Ingresos obtenidos por la cesión de bienes (empresarios) y la prestación de servicios (profesionales) derivados de los estudios de sectores < 25.822,84 euros	Art. 14 Ley 23, dic. 2000, n.º 388	— Exonerados de obligaciones registrales y de llevanza de escrituras contables relevantes a los efectos de los impuestos directos e IVA. — Tienen la posibilidad de solicitar asistencia gratuita por parte de la administración de la Agencia tributaria territorialmente competente en la región del domicilio fiscal del obligado	Consiste en la aplicación de una alícuota fija que sustituye al IRPF (por importe del 15%). Dicho porcentaje se aplica sobre la diferencia de los ingresos hallados según las normas del estudio de sectores y los gastos deducibles

TIPOS	CONTRIBUYENTES	LÍMITE DE RIVACI/COMPENSI	FUENTES	OBLIGACIONES CONTABLES	DETERMINACIÓN DEL REDDITO
NUEVAS INICIATIVAS EMPRESARIALES Y/O PROFESIONALES	— Personas físicas que realizan actividades empresariales — Personas físicas que ejercitan arte o profesión	Que los ingresos del trabajo autónomo o de la actividad empresarial no superen los siguientes límites. A saber. — Para los trabajadores autónomos: ingresos ≤ a 30.987,41 euros — Para actividades distintas: ingresos ≤ 61.974,83 euros. — En el caso de que se realicen simultáneamente ambos tipos de actividades se estará a la actividad prevalente, esto es, a la que produzca un mayor volumen de ingresos.	Art. 13 Ley 23, dic. 2000, n.º 388	— Exonerados de obligaciones registrales y de llevanza de escrituras contables relevantes a los efectos de los impuestos directos e IVA. — Tienen la posibilidad de solicitar asistencia gratuita por parte de la administración de la Agencia tributaria territorialmente competente en la región del domicilio fiscal del obligado. — Únicamente se puede aplicar a los tres primeros años de actividad.	Consiste en la aplicación de una alícuota fija que sustituye al IRPF (por importe del 10%). Dicho porcentaje se aplica sobre la renta obtenida sin poder computar gastos deducibles como la seguridad social u otros.

El derecho del contribuyente a no autoincriminarse

Vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en los procedimientos ante la Inspección de Hacienda

*Jorge Sarró Riu**

SUMARIO: *Capítulo I. Introducción.– Capítulo II. Planteamiento: Deber de colaborar vs. derecho a no autoincriminarse.– 2.1. Determinación de los valores afectados. Importancia de la jurisprudencia del TEDH.– 2.2. Situaciones de conflicto y pautas de solución.– Capítulo III. El deber de colaborar con la Hacienda Pública.– 3.1. Fundamento constitucional.– 3.2. Configuración legal del deber de colaborar.– 3.3. El deber de colaborar como reverso de las potestades administrativas.– 3.4. Necesidad del deber de colaborar.– Capítulo IV. El derecho a no autoincriminarse del contribuyente.– 4.1. Regulación.– 4.1.1. El derecho a no autoincriminarse en la CE.– 4.1.2. El derecho a no autoincriminarse en el CEDH y en la Declaración Universal de Derechos Humanos.– 4.1.3. El derecho a no autoincriminarse en la Unión Europea.– 4.2. Origen y fundamento de los derechos a no autoincriminarse.– 4.2.1. Origen de los derechos a la no autoincriminación.– 4.2.2. El doble fundamento de la no autoincriminación: protección frente a coacciones abusivas y garantía de fiabilidad de las pruebas.– 4.2.3.*

* Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de Barcelona. Programa de Doctorado «El Dret en una Societat Globalitzada». Bienio 2005-2007.

Razón de ser del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario.- 4.3. Ámbito de aplicación de los derechos a la no autoincriminación.- 4.3.1. Aplicación en el ámbito sancionador administrativo.- 4.3.1.1. Doctrina del Tribunal Constitucional.- 4.3.1.2. Doctrina del TEDH. La noción de acusación en materia penal.- 4.3.1.2.1. Acusación en materia penal.- 4.3.1.3. Conciliación de ambas posturas.- 4.3.1.4. Aplicación a las infracciones y sanciones tributarias.- 4.3.2. Aplicación en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria.- 4.3.2.1. Derecho a no autoinculparse y procedimiento inspector: STC 76/1990.- 4.3.2.2. Derecho a la no autoincriminación y procedimientos de investigación: jurisprudencia del TEDH.- 4.3.2.3. Autoincriminación, investigación y sanción.- 4.3.2.4. El componente punitivo del procedimiento inspector tributario.- 4.3.2.5. Propuestas de solución.- 4.3.2.5.1. Necesidad del deber de colaboración. Imposibilidad de su derogación.- 4.3.2.5.2. Mantenimiento del deber de colaborar. No utilización de pruebas autoincriminatorias.- 4.4. Contenido del derecho a no autoincriminarse.- 4.4.1. El concepto de declaración.- 4.4.1.1. La declaración como testimonio.- 4.4.1.2. Los documentos y otras pruebas como declaración autoinculpatoria: la existencia independiente de la voluntad del acusado.- 4.4.1.3. La exigencia de certeza en la existencia y disponibilidad de las pruebas solicitadas al acusado.- 4.4.1.4. El derecho a no autoincriminarse como garantía en la producción de pruebas.- 4.4.1.5. Relevancia de las declaraciones autoinculpatorias en los procedimientos tributarios.- 4.4.2. El contenido directamente autoincriminatorio.- 4.4.3. El requisito de la autoincriminación.- 4.4.3.1. La autoincriminación en las personas jurídicas: la postura del TC.- 4.4.3.2. La autoincriminación cuando se actúa a través de representante o asesor fiscal.- 4.4.4. La presencia de coacción.- 4.4.4.1. La presunción de coacción: la sanción por no colaborar.- 4.4.4.2. Improcedencia de la presunción de coacción: exigencia de coacción suficiente.- 4.4.4.3. Consideración de la infracción del artículo 203 LGT como coacción.- 4.4.4.4. Otras formas de coacción: el daño reputacional.- Capítulo V. Consecuencias de la vulneración de las garantías frente a la autoincriminación.- 5.1. La declaración autoincriminatoria como prueba ilícita.- 5.2. Incidencia en el ámbito tributario.- Capítulo VI. Conclusiones.- Capítulo VII. Propuestas de reforma.- Tabla de las principales sentencias comentadas.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

La Constitución Española de 1978 recoge entre los derechos fundamentales y las libertades públicas de los ciudadanos la máxima de que todos tienen derecho a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables.

Históricamente la aplicación de tales garantías y principios ahora recogidos por la CE se había centrado en el ámbito de los procesos penales, donde desarrollaban toda su virtualidad al servicio del principio acusatorio propio del moderno proceso penal y como elemento de protección frente a coacciones abusivas por parte de las autoridades.

En los últimos años dicha limitación al ámbito estrictamente penal se ha visto quebrada como consecuencia de una aplicación expansiva de dichas garantías a ámbitos que en principio parecían extraños a su naturaleza y finalidad. Entre estos nuevos terrenos de aplicación destaca el de los procedimientos tributarios, tanto sancionadores como de comprobación e investigación.

Los motivos que explican la actual fuerza expansiva de las denominadas garantías frente a la autoincriminación son básicamente dos.

En primer lugar, destacan las consecuencias de la doctrina del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) iniciada con la sentencia 18/1981 en virtud de la cual los principios y garantías del orden penal son aplicables, con matices, a las infracciones y sanciones administrativas. A partir del reconocimiento de la identidad sustancial existente entre las sanciones penales y las administrativas, la jurisprudencia del TC, positivizada en la ley de procedimiento administrativo de 1992, ha provocado una rápida entrada del bloque de derechos y garantías procesales penales en los procedimientos administrativos de naturaleza sancionadora. Dicha recepción administrativa de elementos tradicionalmente penales se ha producido en relativamente poco tiempo sin que las leyes o el propio TC hayan sido capaces de establecer con precisión las pautas o los matices que deben guiar dicha operación.

La segunda de las causas que explica el actual avance de las citadas garantías hay que buscarla en la influencia de la jurisprudencia emanada de los tribunales europeos de justicia. El reconocimiento en 1989 por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), asunto Orkem vs. Comisión, de que los derechos frente a la autoincriminación podían ser esgrimidos en el ámbito de un procedimiento de comprobación sobre prácticas colusorias de la competencia y, sobre todo, la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) de 1993 en el asunto Funke contra Francia, en la que se reconoció la vigencia del derecho a no autoincriminarse en el marco de un procedimiento de comprobación

desarrollado por las autoridades aduaneras, han dado lugar a que se generalice la defensa de la vigencia de tales derechos y garantías en todo tipo de procedimientos. Ulteriores pronunciamientos del TEDH sobre la materia, en los asuntos Bendenoun, Saunders, J.B. o Shannon, no han hecho sino alimentar la actualidad de la cuestión.

En nuestro país los pronunciamientos del TEDH y del TJCE han sido acogidos de forma positiva por un sector importante de la doctrina científica. En general, puede afirmarse que los numerosos trabajos publicados coinciden tanto en la crítica de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional como en la afirmación de que la doctrina sentada por el Tribunal de Estrasburgo implica la plena vigencia en nuestro país de los derechos a no autoincriminarse en el ámbito de los procedimientos tributarios. Sobre dicha base, no faltan opiniones autorizadas que defienden el derecho de los contribuyentes a no aportar la documentación requerida por la Administración tributaria en la medida en que pueda resultar autoincriminatoria o quienes plantean la necesidad de eliminar las infracciones por resistencia o negativa a la actuación inspectora.

En este contexto, el presente trabajo intenta determinar la incidencia real que las garantías frente a la autoincriminación tienen o pueden tener en el ámbito de los procedimientos tributarios. Para ello entendemos que resulta imprescindible profundizar en el conocimiento de la razón de ser y el fundamento último de dichas garantías así como en la averiguación de las finalidades específicas a las que sirven. Junto a dicho estudio pretendemos verificar el fundamento y la realidad de los procedimientos tributarios desarrollados por la Inspección de los tributos para así poder comprobar hasta qué punto los derechos a no autoinculparse pueden resultar afectados y, de ser así, si ello está justificado.

Con este proceder se trata de huir de afirmaciones generales que de forma apriorística y sin el suficiente apoyo lógico y jurídico defienden o rechazan la aplicación de las citadas garantías en el ámbito de los diferentes procedimientos tributarios.

La consecución de los objetivos pretendidos no puede realizarse sin la consideración de variables de distinta naturaleza que inciden directamente en la materia objeto de estudio.

Así, en primer lugar, debe advertirse que la ambigüedad de la formulación contenida en el artículo 24.2 CE, por un lado, y la existencia

de intereses públicos relevantes como son los de la Hacienda pública, por otro, facilitan el que la discusión sobre esta materia no siempre se detenga en la búsqueda de argumentos sólidos sino que se vea reducida, en ocasiones, a una interpretación más o menos liberal o social de los valores afectados. En esta línea, resulta habitual la afirmación de la concurrencia de un conflicto de intereses constitucionales que exigiría, previa ponderación, la prevalencia de unos y el sacrificio de otros.

En segundo lugar, es conveniente tener en cuenta que el frecuente recurso a la jurisprudencia de los tribunales europeos, especialmente el TEDH, pretendiendo la trasposición directa de ciertos pronunciamientos a nuestro país puede resultar impreciso tanto por la propia función del TEDH como por las diferencias existentes en la cultura y los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados. Sin negar la fuerza que la jurisprudencia del TEDH y del TJCE poseen en nuestro ordenamiento, el análisis de la misma debe realizarse con el suficiente reposo y el necesario rigor, buscando la razón de ser de las diferentes decisiones y averiguando la línea seguida por el tribunal a lo largo del tiempo, sin que resulte admisible trasladar una simple sentencia o afirmación sin considerar la posible incidencia del conjunto de las circunstancias de los asuntos enjuiciados.

En tercer lugar, resulta preciso reconocer la dificultad que presenta el encuadramiento en los modernos procedimientos administrativos de derechos y garantías cuyo origen hay que buscarlo muchos siglos atrás, cuando los valores sociales eran muy distintos y cuando la actuación de autoridades como los Tribunales de la Inquisición poco tiene que ver con el de las actuales instituciones democráticas.

Del mismo modo, el desarrollo de las personas jurídicas como entes con personalidad y voluntad propia diferenciada de sus miembros junto con la multiplicación de infracciones de naturaleza económica exigen asimismo un especial esfuerzo interpretativo que permita conocer en qué medida les son aplicables unas garantías previstas inicialmente para las personas físicas expuestas a un proceso penal.

Igualmente, tampoco resulta aceptable un traslado automático a los procedimientos administrativos de comprobación e investigación o sancionadores de garantías cuyo campo natural de actividad se encuentra en los cuartos de interrogatorio policiales, en el marco de una investigación criminal; Máxime cuando, incluso en dicho ámbito

la prolífica jurisprudencia y doctrina existente, tanto en nuestro país como en los países que comparten nuestra cultura jurídica, está lejos de resultar pacífica.

En definitiva, la definición de la vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en cualquier ámbito y, en particular, en el de los procedimientos tributarios, debe realizarse dando respuesta a los problemas anteriores, procurando el establecimiento de unas bases sólidas determinadas a partir del contenido esencial de los citados derechos. Sólo así podrá averiguarse si las diferentes circunstancias que tienen lugar en los procedimientos tributarios de inspección y sancionadores suponen un riesgo de afectación de los mismos y, de ser así, cuáles son los parámetros del conflicto.

Avanzando en el conocimiento de los problemas citados, el presente trabajo pretende ofrecer una respuesta fundamentada a cuestiones prácticas tales como las de si las citadas garantías avalan un supuesto derecho de los contribuyentes a no aportar las informaciones requeridas, si tales garantías funcionan de igual modo en el procedimiento de comprobación e investigación y en el sancionador, si otorgan protección tanto a personas físicas como jurídicas o si actúan de igual forma ante manifestaciones verbales del contribuyente o ante la solicitud de aportación de facturas, contratos, libros contables u otros documentos.

CAPÍTULO II. PLANTEAMIENTO: DEBER DE COLABORAR VS. DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

La doctrina mayoritaria ha advertido de forma reiterada de que la articulación de los procedimientos tributarios de comprobación e investigación y de imposición de sanciones supone la existencia de una situación de conflicto entre los bienes constitucionales enunciados en el artículo 24.2 CE, referido a los derechos a no autoincriminarse, y los reconocidos en el artículo 31 CE, de los que derivaría el deber de colaborar con la Administración Tributaria.

En este sentido se afirma que desde el momento en que la información proporcionada por el contribuyente en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, principalmente el procedimiento inspector, habrá sido siempre aportada bajo coacción, ya que su no aportación puede ser sancionada, y que dicha información puede ser

posteriormente utilizada en un procedimiento sancionador o incluso penal para fundamentar una eventual sanción o condena, se estaría violando el derecho de los contribuyentes a la no autoincriminación. Según dichos planteamientos, la solicitud de información eventualmente autoincriminatoria efectuada por los órganos de la Administración Tributaria a los contribuyentes bajo la amenaza de sanción comportaría siempre una situación de tensión entre el deber constitucional de contribuir, manifestado en el deber de colaborar con la Inspección, y el derecho de los ciudadanos a la no autoincriminación.

Ante la generalización de dichos planteamientos entendemos que la contestación a la pregunta de si el derecho a no autoincriminarse resulta aplicable y en qué medida en el ámbito de los procedimientos tributarios de comprobación e investigación y sancionador no puede realizarse sino a partir de la indagación de los bienes o valores constitucionales que se encuentran afectados.

La averiguación de los intereses jurídicamente protegidos debe posibilitar el conocimiento de la finalidad perseguida por el ordenamiento al reconocer un derecho o establecer un deber y tiene que servir para razonar si el deber de colaborar con la Administración Tributaria sustentado en el deber de contribuir del artículo 31.1 CE puede afectar o verse afectado por el derecho fundamental a no autoincriminarse definido en el artículo 24.2 CE.

2.1. Determinación de los valores afectados. Importancia de la jurisprudencia del TEDH

La delimitación constitucional tanto del deber de colaborar como del derecho a no autoincriminarse exige concretar en cada caso cuál es el fundamento y el contenido esencial de los mismos y cuáles son sus límites.[1]

---

[1] La STC n.º 11/1981 de 8 de abril de 1981, señala dos caminos complementarios para conocer el contenido esencial de los derechos: «[...] El primero es tratar de acudir a lo que se suele llamar la naturaleza jurídica o el modo de concebir o de configurar cada derecho. Según esta idea hay que tratar de establecer una relación entre el lenguaje que utilizan las disposiciones normativas y lo que algunos autores han llamado el metalenguaje o ideas generalizadas y convicciones generalmente admitidas entre los juristas, los jueces y, en general, los especialistas en Derecho. [...] Constituyen el contenido esencial de un derecho subjetivo aquellas facultades o posibilidades de actuación

En la medida en que se trata de deberes y derechos constitucionalmente reconocidos dicha delimitación debe efectuarse atendiendo fundamentalmente a la CE y a la interpretación que de la misma realiza el Tribunal Constitucional.

Asimismo, desde el momento en que el derecho a no autoincriminarse se encuentra regulado entre los derechos fundamentales, el estudio del citado derecho no puede afrontarse sin acudir a los convenios y tratados internacionales. Así resulta tanto por lo dispuesto en el artículo 96 CE, que establece la primacía de los tratados y convenios internacionales suscritos por nuestro país, como en virtud de lo señalado en el artículo 10.2 CE que establece que «las normas relativas a los derechos fundamentales y las libertades públicas se interpretarán de conformidad con lo dispuesto en la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España».

En la materia que ahora nos ocupa resulta especialmente relevante acudir a lo dispuesto en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, al que España se adhirió en 1979, y sobre todo a la interpretación del mismo resultante de la jurisprudencia emanada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

La importancia de la doctrina establecida por el Tribunal de Estrasburgo en esta materia deriva, en primer lugar, del papel que representa en la determinación de los valores propios de nuestra cultura jurídica occidental. En este sentido, los acuerdos internacionales constituyen el marco de referencia para el análisis de lo dispuesto por

---

necesarias para que el derecho sea recognoscible como pertinente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a ese tipo y tiene que pasar a quedar comprendido en otro desnaturalizándose, por decirlo así. Todo ello referido al momento histórico de que en cada caso se trata y a las condiciones inherentes en las sociedades democráticas, cuando se trate de derechos constitucionales.

El segundo posible camino para definir el contenido esencial de un derecho consiste en tratar de buscar lo que una importante tradición ha llamado los intereses jurídicamente protegidos como núcleo y médula de los derechos subjetivos. Se puede entonces hablar de una esencialidad del contenido del derecho para hacer referencia a aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección».

la CE y el resto de normas de nuestro ordenamiento jurídico a la hora de enjuiciar el contenido y alcance de los derechos fundamentales,[2] motivo por el que el conocimiento de la interpretación efectuada por el TEDH resulta ineludible.

En segundo lugar, el estudio de los planteamientos del TEDH resulta conveniente porque en materia de derecho a no autoinculparse como en tantas otras, nuestro TC acepta, como no podía ser de otro modo, expresamente la jurisdicción del TEDH y se nutre de sus interpretaciones, como lo demuestra el análisis detallado que de la jurisprudencia del TEDH realiza en las sentencias 18/2005 y 68/2006.

Finalmente, el estudio de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo resulta obligado porque es precisamente ésta la base sobre la que se apoyan todas las voces que en nuestro país defienden la aplicación del derecho a no autoincriminarse en el marco de los procedimientos tributarios, ya sean de comprobación o sancionadores.

El reconocimiento de la importancia fundamental que ostenta en esta materia el TEDH no debe llevarnos, sin embargo, a asumir como doctrina directamente aplicable en nuestro país la derivada de los concretos pronunciamientos dictados por el citado tribunal.

Por el contrario, el traslado a nuestro ordenamiento de las conclusiones alcanzadas por el TEDH debe realizarse con suma cautela, sin perder de vista el objeto y cometido del CEDH. En este sentido, debe recordarse que el TEDH no enjuicia sistemas u ordenamientos jurídicos sino casos concretos en los que valora si, a la luz de las concretas circunstancias concurrentes, el resultado producido resulta o no conforme con el Convenio. Por tal motivo, el estudio de la influencia que los pronunciamientos del TEDH pueda tener en nuestro país debe realizarse a la vista de las especialidades de los concretos asuntos enjuiciados, valorando adecuadamente las diferencias existentes con nuestro ordenamiento jurídico y los motivos de los razonamientos expresados o las conclusiones alcanzadas por el Tribunal. Así por ejemplo, a la hora de trasladar a nuestro país algunas de las afirmaciones del TEDH no puede dejar de ponderarse la posible incidencia que para ello pueda

---

[2] Aneiros Pereira, J. «El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del tribunal Europeo de Derechos Humanos». En *Quincena Fiscal*, n.º 17/2002.

tener el que la no colaboración con las autoridades encargadas de la investigación se sancione en un ordenamiento con hasta dos años de prisión mientras que la sanción para esa misma conducta en nuestro ordenamiento se limite a una multa pecuniaria de entre 150 y 600 euros. Del mismo modo, debe evitarse elevar a principios generales lo que en realidad no son más que respuestas concretas elaboradas para dar solución a situaciones jurídicas individuales y, al mismo tiempo, lo que procede es concentrarse en conocer los razonamientos que de forma reiterada utiliza el TEDH para fundamentar sus resoluciones.

2.2. Situaciones de conflicto y pautas de solución

Sólo una vez determinado el contenido esencial y el fundamento de los deberes de colaboración y de los derechos a la no autoincriminación podrá verificarse la naturaleza de la relación que entre los mismos puede darse. La delimitación que se efectúe debe servir para conocer si en el desarrollo de los procedimientos tributarios existe verdaderamente una confluencia de valores constitucionales y si dicha confluencia puede tener lugar de forma armónica o, por el contrario, resulta conflictiva.

Para resolver dicha cuestión debemos partir de la afirmación compartida por el TC y el TEDH de que no estamos en presencia de derechos absolutos.[3] En este sentido, en la medida en que los deberes de colaboración con la Administración Tributaria y los derechos a no autoincriminarse gozan unos y otros de respaldo constitucional, la interpretación que de los mismos se efectúe debe realizarse de tal modo que el contenido esencial y la vigencia de los valores representados en cada caso queden debidamente asegurados. Las reglas de la interpretación constitucional no permitirían en principio una delimitación tal de uno de ellos que supusiera la derogación del otro:[4]

---

[3] STC n.º 254/1988 de 21 de diciembre de 1988. TEDH de 8 de abril de 2004, asunto WEH contra Austria &46: «*Furthermore, the Court accepts that the right to silence and the right not to incriminate oneself are not absolute, as for instance the drawing of inferences from an accused's silence may be admissible*». (Heaney and McGuinness, § 47 with a reference to John Murray, cited above, p. 49, § 47).

[4] Señala a este respecto Hesse refiriéndose a los principios de unidad de la constitución y de la concordancia práctica: «La relación e interdependencia existentes entre los distintos elementos de la Constitución obligan a no contemplar en ningún caso sólo la norma aislada sino siempre además en el conjunto en que debe ser situada: todas las normas constitucionales han de ser interpretadas de tal manera que se eviten con-

> «[...] la Constitución, concebida como una totalidad normativa garantizadora de un orden de convivencia integrado por un conjunto de derechos y valores, que el legislador tiene el deber de armonizar mediante fórmulas que permitan la adecuada protección de cada uno de ellos a través de limitaciones coordinadas y razonables, evitando el desequilibrio del orden constitucional que ocasiona la prevalencia absoluta e ilimitada de uno sobre los demás, los cuales resultarían así desconocidos y sacrificados con grave quebranto de los mandatos constitucionales que imponen a todos los poderes públicos el deber de protegerlos y hacerlos efectivos en coexistencia con todos aquellos otros con los que concurran».[5]

De este modo, si el estudio que pretendemos desarrollar nos lleva a entender que el derecho a no autoincriminarse resulta compatible con el deber de colaboración con la Administración tributaria, nuestro trabajo tiene que centrarse entonces en concretar la forma en que dicha coexistencia debe tener lugar señalando, con referencia a nuestro derecho positivo y a la práctica administrativa, los obstáculos que deberían ser removidos o las reformas que procedería promover, en su caso, para lograr una convivencia armónica de ambos bienes. En otras palabras, una vez comprobada la compatibilidad constitucional de los valores en juego se trata de asegurar que las normas legales y reglamentarias y la aplicación que de las mismas se realiza se ajustan a la Constitución.

Si, por el contrario, el desarrollo de nuestro estudio nos lleva a concluir que existe una incompatibilidad entre los contenidos constitucionales del derecho a no autoinculparse y del deber de colaborar de tal forma que uno de ellos no puede sobrevivir en su integridad sin el sacrificio del otro, nuestro trabajo deberá consistir en señalar cuál de ellos debe prevalecer y en qué medida. Se trata de establecer si el deber

---

tradicciones con otras normas constitucionales [...] Los bienes jurídicos constitucionalmente protegidos deben ser coordinados de tal modo en la solución del problema que todos ellos conserven su entidad. Allí donde se produzcan colisiones no se debe, a través de una precipitada ponderación de bienes o incluso abstracta ‹ponderación de valores›, realizar el uno a costa del otro. Por el contrario, el principio de la unidad de la Constitución exige una labor de ‹optimación›: se hace preciso establecer los límites de ambos bienes a fin de que ambos alcancen una efectividad óptima. La fijación de límites debe responder en cada caso concreto al principio de proporcionalidad; no debe ir más allá de lo que venga exigido por la realización de la concordancia entre ambos bienes jurídicos». HESSE, K. *Escritos de Derecho Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983, pp. 48-49.

5 STC n.º 196/1987 de 11 de diciembre de 1987, fs. 7.

de colaborar debe ceder ante el derecho a no autoincriminarse o bien argumentar el sentido y alcance de la restricción del derecho fundamental, indicando la forma en que dicha restricción debe operar. En palabras de nuestro TC «cuando entran en colisión derechos fundamentales o determinadas limitaciones a los mismos en interés de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos, la función del intérprete constitucional alcanza la máxima importancia «y se ve obligado —como dice la STC n.º 53/1985— a ponderar los bienes y derechos en función del supuesto planteado, tratando de armonizarlos si ello es posible o, en caso contrario, precisando las condiciones y requisitos en que podría admitirse la prevalencia de uno de ellos».[6]

Planteada una situación de conflicto entre intereses de rango constitucional, la solución que se adopte a favor de uno u otro valor debe alcanzarse con fundamento de nuevo en nuestra Constitución así como en los convenios internacionales sobre derechos humanos. En la medida en que son estos los textos que informan nuestra cultura jurídica, es en dichos textos donde debemos apoyarnos para decidir la solución que debe darse al conflicto de valores producido. En nuestro ámbito, entendemos que la solución que se defienda debe fundamentarse con base en lo dispuesto en el artículo 1.1 CE que señala como valores superiores del ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.[7] Llegados a este punto, podría argumentarse que las convicciones políticas e ideológicas de cada cual prejuzgarían muy probablemente el sentido y resultado del debate. Ello no obstante, entendemos que la historia, la filosofía y las ciencias jurídicas ofrecen suficiente bagaje para poder concretar racionalmente el sentido que debe darse a aquellos valores superiores como herramienta interpretativa al servicio de la resolución de conflictos.[8] En dicho ejercicio, consideramos

---

6 STC n.º 215/1994 de 14 de julio de 1994, fs. 2.

7 Con relación al contenido del artículo 1.1 CE, señala Peces-Barba que «proporciona un guía acerca de cómo y cuándo han de usarse las normas, qué alcance darlas, cómo combinarlas, cuándo otorgar precedencia a alguna de ellas, qué contenido darles o qué contenido no se puede darles». PECES-BARBA MARTÍNEZ, G. en *Derecho y Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 250.

8 Señala Peces-Barba que: «La reflexión de la Filosofía jurídica y política, de la historia de las ideas, de la filosofía moral, de la historia del Derecho o del Derecho Constitucional, ha aportado suficientes elementos para identificar ese núcleo central de sentido de los valores, que los operadores jurídicos deberán tener en cuenta en su interpretación».

que el elemento diferenciador que finalmente debe decidir la controversia suscitada debe radicar en la búsqueda del mayor consenso posible, en el sentido de reforzar el peso de aquellos elementos que generan una mayor adhesión o resultan en mayor medida pacíficos o más indiscutibles para una convivencia democrática dentro del orden económico y social justo proclamado por nuestra Constitución.

CAPÍTULO III. EL DEBER DE COLABORAR CON LA HACIENDA PÚBLICA

3.1. Fundamento constitucional

La Constitución Española dispone en el apartado primero de su artículo 31:

> «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

En dicho precepto se establecen los principios de igualdad, justicia y capacidad económica que inspiran nuestro sistema tributario al tiempo que se sanciona el deber general de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Para garantizar la efectividad de tales principios y deberes, de los que depende en gran medida el mantenimiento del orden económico y social, el ordenamiento jurídico cuenta con un completo sistema de herramientas entre las que destaca la atribución a los órganos de la Administración tributaria de la facultad de desarrollar procedimientos administrativos encaminados a comprobar e investigar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

En el marco de dichos procedimientos la Administración tributaria está dotada de amplias facultades para requerir de los contribuyentes la aportación de cuanta información con trascendencia tributaria sea necesaria para la comprobación. Correlativamente, los contribuyentes tienen el deber de colaborar aportando cuantos datos y antecedentes

---

Peces-Barba Martínez, G. En *Derecho y Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 257.

les sean reclamados de forma que su no colaboración puede ser constitutiva de infracción.

Como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional, el deber de colaborar deriva directamente del deber general de contribuir[9] de forma que los principios enunciados en el artículo 31.1 CE constituirían el fundamento constitucional de la actuación de la Administración tributaria, y por ende, del deber de colaborar:

> «[...] para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal», «pues lo que unos nos paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»; de ahí la necesidad y la justificación de «una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 110/1984, fundamento jurídico 3.º). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1.: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria».[10]

3.2. Configuración legal del deber de colaborar

La realización del mandato constitucional corresponde a la Ley que resulta así la encargada de «habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias

---

9 Señala el Tribunal Constitucional (ATC n.º 642/1986 de 23 julio de 1986): «La respuesta que se dio en la mencionada sentencia (STC n.º 110/1984) ha de reiterarse aquí: si no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona, y, entre ellas, los que tienen su reflejo en las distintas operaciones bancarias en las que figura como titular, entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, no puede haberla tampoco en que la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (artículo 31.1 de la CE), para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes».

10 STC n.º 76/1990, fs. 3.

sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias».[11]

En el ejercicio de dicha habilitación, la Ley, en particular la Ley General Tributaria, ha diseñado un conjunto de potestades y poderes en manos de la Inspección de los que el deber de colaboración no representa sino un elemento más.[12]

Sin perjuicio de las numerosas fórmulas de colaboración hoy reguladas,[13] el deber de colaborar con la Administración tributaria a que nos referimos en el presente trabajo se encuentra regulado básicamente en los artículos 29 y 142 de la Ley General Tributaria. Dichos preceptos legales establecen el deber general de facilitar la práctica de las actuaciones de comprobación así como el de suministrar a los órganos de la Administración tributaria cuantas informaciones y antecedentes con trascendencia tributaria sean requeridos.

---

11 STC n.º 76/1990, fs. 3.

12 «[...] la existencia de un sistema tributario justo, como el que predica el artículo 31.1 CE, descansa, por un lado, en las prestaciones patrimoniales que en forma de tributos deben los ciudadanos efectuar en la medida en que dispongan las leyes presididas por una idea de equidad fiscal, y, por otro, en las prestaciones personales que en su forma de deberes de colaboración con la Administración en su labor de recaudación de tributos, el ordenamiento ha de prever se lleven a cabo por los sujetos deudores, y otros sujetos distintos de éstos cuando por determinadas circunstancias el concurso de su ayuda sea necesario. Ambas prestaciones, personales y patrimoniales, cuyo fundamento, en el ámbito tributario se encuentra en el artículo 31.1, son aquellos que el artículo 31.3 exige sean establecidos con arreglo a la Ley». Alonso González, L.M. «El número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información». Revista Española de Derecho Financiero, n.º 68/1990, p. 488.

13 Señala Luna al respecto: «[...] las formas de colaboración con la Administración Tributaria revisten una serie de formas y conductas de una marcada heterogeneidad, que no se limitan ni mucho menos a un acto concreto, sino que impregnan la práctica totalidad del proceso de gestión tributaria [...]. Esta colaboración puede observarse tanto en actividades pasivas como activas. Ejemplo de éstas últimas son la declaración, liquidación y pago hecha por cualquier contribuyente, o de las primeras, en lo referente a soportar actividades realizadas por la Administración tributaria dentro de un proceso de investigación que requiera el registro de documentos. Asimismo, la colaboración tributaria se concreta en el cumplimiento de deberes formales, en especial contables y de mantenimiento de información, así como la posibilidad, a requerimiento de la Administración Tributaria, de mostrar todos aquellos datos e información que se supongan de ‹trascendencia tributaria›». Luna Rodriguez, R. «El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español». En *Memoria para optar al grado de doctor*. Dir. Falcon y Tella, R. Madrid: Universidad Complutense, 2002.

La formulación legal de dichos deberes da cumplimiento al principio de reserva de ley establecido por el artículo 31.3 CE. A este respecto debe considerarse que el deber de colaborar a cargo del contribuyente, en la medida en que se traduce en un deber de dar, hacer o dejar hacer por parte del mismo, constituye una prestación personal de carácter público y, como tal, se encuentra cubierto por el principio de reserva de ley.

Junto a dichas normas que le confieren la preceptiva habilitación legal, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos dedica el Capítulo VI del Título I a regular las facultades de la Inspección de los Tributos, recogiendo los deberes de los contribuyentes de aportar cuantos datos y antecedentes sean requeridos y, en general, de facilitar la práctica de las comprobaciones.

3.3. El deber de colaborar como reverso de las potestades administrativas

A la hora de determinar el fundamento y el rango con que cuenta el deber de colaborar con la Administración Tributaria, es necesario situarlo adecuadamente en el conjunto de derechos y obligaciones, potestades y deberes que configuran la relación existente entre la Administración tributaria y los ciudadanos.

En este sentido, el deber de colaborar a que nos referimos en este trabajo, entendido como deber de facilitar las informaciones que sean requeridas por la Administración tributaria, se configura como el reverso de una de las potestades que el ordenamiento jurídico otorga a la Inspección de hacienda, potestades que, como tales, sólo se justifican al servicio de los fines que le son propios.

La concesión a la Administración Tributaria de dichas potestades, en particular, la de exigir cuantas informaciones se consideren necesarias para la comprobación tributaria, encuentra, como se ha expuesto, sustento constitucional y si bien sitúa a los contribuyentes en una correlativa situación de sujeción,[14] dicha situación no conlleva la

[14] STC n.º 76/1990, fs. 3: «Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto

consideración de los contribuyentes como súbditos fiscales en manos de la arbitrariedad administrativa sino que dicha sujeción debe ser entendida como actuación realizada con pleno sometimiento a la ley y al Derecho. Como ha señalado García de Enterría, la situación de sujeción no es más que la «*eventualidad de soportar los efectos de una potestad sobre el ámbito jurídico propio*».[15]

La actuación de la Inspección de hacienda, en cuanto actuación de la Administración, se encuentra sujeta a los principios constitucionales que la disciplinan. Dicha actuación deberá desarrollarse necesariamente al servicio de los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (103 CE), correspondiendo a los tribunales de justicia el control de la legalidad de la actuación administrativa y el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (106 CE). En el ámbito de la Administración Tributaria cabe entender que los intereses generales a los que sirve y los fines que la justifican son los enunciados en el artículo 31.1 CE.

Tratándose de la actuación de la Inspección de Hacienda, la situación de sujeción en la que se encuentran los contribuyentes debe entenderse como sometimiento al ordenamiento jurídico en tanto que presupuesto habilitante de la actuación administrativa a la vez que como límite de ésta.

La Administración Tributaria no actúa por un interés propio como contraparte del contribuyente sino como herramienta del Derecho, en el ejercicio de una función indisponible e irrenunciable que el ordenamiento le atribuye:[16]

---

del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes».

15 García de Enterría, E. y T.R. Fernández Rodríguez. *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Civitas, 1998.

16 En este sentido, se pronuncia Soler Roch: «Esta sujeción, sin embargo, no reproduce el viejo esquema de la relación de poder, en la medida en que el ejercicio de las potestades administrativas se produce, precisamente, en el cumplimiento de la ley y con sujeción a la misma, y teniendo en cuenta por otra parte, que la defensa del administrado está garantizada por la posibilidad de revisar, en vía jurisdiccional, los actos administrativos dictados con ocasión del procedimiento tributario». Soler Roch, M.T. «Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al

> «El deber tributario de los ciudadanos no es otra cosa que el deber de sujeción a las leyes y al ordenamiento, es decir, al Derecho. El ciudadano, en ésta, como en las demás materias, no tiene más que obligaciones que surgen de la Ley y del ordenamiento, y no deberes concretos nacidos de una genérica sumisión a la Administración tributaria. Y la administración no tiene, en esta materia como en cualquier otra, más facultades que las que procedan de la Ley y el ordenamiento, es decir, el Derecho, y ninguna que emane, para situaciones concretas y sujetos concretos, de unas «potestades tributarias» de los órganos administrativos, capaces de ser «fuentes de facultades» distintas de la Ley, o sea, del ordenamiento».[17]

Las potestades concedidas a la Administración tributaria representan para ésta, no sólo una situación de poder, sino también un deber de actuar en tanto que instituto encargado de la defensa de unos intereses generales y garante de la consecución de los objetivos constitucionales de igualdad, generalidad, justicia tributaria y capacidad económica así como de todos aquellos fines constitucionales que los ingresos públicos aseguran. En este sentido, puede afirmarse que el abandono o la falta de ejercicio por parte de la Administración de los poderes que el ordenamiento le atribuye resultaría tan inconstitucional como el ejercicio abusivo de los mismos más allá de los fines para los que le han sido confiados.

3.4. Necesidad del deber de colaborar

De acuerdo con todo lo anterior puede afirmarse que el deber de colaborar encuentra apoyo constitucional no ya porque constituya una manifestación más del deber de contribuir sino porque su ausencia haría imposible la consecución de objetivos e intereses constitucionalmente reconocidos. En otras palabras, puede afirmarse que el deber de colaborar resulta necesario en la medida en que forma parte del núcleo esencial del deber de contribuir.

Un sistema tributario basado en los principios de capacidad y justicia, en el que cierto grado de complejidad resulta inevitable y que se caracteriza por una gran masa de contribuyentes, sería hoy irrealizable sin contar con cierta colaboración por parte de los contribuyentes.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 25/1980, p. 15.

[17] García Añoveros, J. «Una nueva Ley General tributaria. Problemas constitucionales». *Revista Española Derecho Financiero*, n.º 90/1996.

Como se desarrolla en páginas más avanzadas, el sistema tributario constitucionalmente diseñado para un Estado social y democrático de Derecho sólo resulta posible si se apoya en un deber de colaboración por parte de los ciudadanos.

No se trata ahora de discutir si el sistema debe girar a través de declaraciones o de autoliquidaciones o de si debe avanzarse hacia una siempre deseable simplificación tributaria sino de garantizar que la Administración tributaria cuenta con las herramientas jurídicas imprescindibles para cumplir con los fines que le corresponden.[18]

Y a este respecto, puede afirmarse que, en un entorno económico como el hoy existente, caracterizado por el uso masivo de sistemas informáticos encriptados, la internacionalización de las relaciones comerciales y financieras, la existencia de territorios opacos, la expansión de las tramas de fraude organizadas o la proliferación del comercio electrónico, en el que cualquier administración cuenta con unos medios humanos y materiales necesariamente limitados, si los ciudadanos no colaboran con la Administración Tributaria suministrando aquellas informaciones que les son requeridas, los objetivos de igualdad y justicia no son alcanzables.

A diferencia de lo apuntado por algunos autores,[19] no creemos que el fundamento último del deber de colaborar con la inspección se

---

18 Como señala Casado Ollero, «no basta con detenerse en la fase de establecimiento del tributo para averiguar la justicia del sistema impositivo, sino que es preciso atender decididamente al momento de su aplicación. En último término se diría que los criterios de justicia en la imposición deben ponderarse también en función de los resultados que se obtienen [...] ya que la verdadera piedra angular de un sistema fiscal o de un tributo es su incidencia final, la cual va a depender en no corta medida de la gestión que de aquél se haga». Casado Ollero, G. «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco». En *Hacienda Pública Española*, n.º 68, 1981, p. 152.

19 No es de esta opinión Luna Rodríguez, para quien, «Nuestra posición en este sentido es que las formas en que se plasma el deber de colaborar, tienen una vocación principalmente recaudatoria, y es esto, lo que mejor explica su existencia y el fenómeno de su gradual expansión a través de todo el ordenamiento jurídico. [...] Cuando se discute la aprobación o modificación de una norma tributaria relacionada con el deber de colaboración, cierto es que de manera indirecta se pretende mejorar y hacer más justo el sistema tributario (lo contrario obviamente sería un dislate), pero en nuestra opinión, el motivo inmediato que guía este proceso intelectual, no es la equidad o la justicia, sino el mejoramiento de los instrumentos de la Administración Tributaria para evitar una merma de la recaudación, como resultado de la falta de medios de verificación y control de las actuaciones de los contribuyentes». Luna Rodríguez, R. *Op. cit.*, 2002.

encuentre en una finalidad recaudatoria. En ausencia de dicho deber, la cuantía de los ingresos públicos podría garantizarse de diversas formas, por ejemplo, estableciendo impuestos indirectos propios de sistemas menos desarrollados o incrementando la presión fiscal de las rentas más fácilmente controlables. De este modo, se garantizarían los ingresos públicos y la recaudación pero se perjudicaría la defensa de los principios de capacidad y progresividad al tiempo que se retrocedería en los objetivos de justicia e igualdad del sistema tributario.

La consecución de los fines constitucionales no sólo depende del diseño de la normativa tributaria sustantiva sino que es inseparable de la capacidad real con que cuenta la Administración Tributaria para llevarlo a la práctica.[20] Como ha señalado la doctrina «la existencia de una regulación procedimental que no pusiera en manos de la Administración tributaria suficientes posibilidades de actuación controladora sobre determinadas riquezas gravadas por la norma sustantiva, podría incluso traer consigo la propia inconstitucionalidad de esta última, al no haberse visto acompañada de unas disposiciones procedimentales que hicieran posible su aplicación en la práctica».[21]

En definitiva, cabe entender que el deber de colaborar con la Administración tributaria posee un fundamento constitucional tanto en la medida en que forma parte esencial del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como porque, por ello mismo, constituye una herramienta fundamental al servicio de los valores de igualdad y justicia y de la consecución de los objetivos propios del Estado social y democrático de Derecho.

---

[20] Como señala la exposición de motivos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986: «La Constitución Española dispone en el apartado primero de su artículo 31 que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». La realización efectiva de este valor constitucional exige la eficacia en la actuación de unos órganos fundamentales en la gestión tributaria como son los que constituyen la Inspección de los Tributos. De este modo la inspección tributaria tiene como razón de ser y objetivo primordial preservar la virtualidad de un mandato constitucional, encauzar la gestión de los tributos de manera que la justicia constitucional que inspira las Leyes tributarias no resulte menoscabada en el plano de la realidad social como consecuencia de una deficiente aplicación de las normas jurídicas».

[21] Sánchez Blázquez, V.M. «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria». *Quincena Fiscal*, n.º 21/2003.

CAPÍTULO IV. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE DEL CONTRIBUYENTE

4.1. Regulación

La vigencia en nuestro país de los derechos a la no autoincriminación deriva tanto de lo dispuesto en la CE como de los tratados y convenios internacionales en materia de derechos humanos y de nuestra pertenencia a la Unión Europea.

4.1.1. El derecho a no autoincriminarse en la CE

La Constitución española de 1978 enuncia el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en su artículo 24.2:

> «Asimismo, todos tienen derecho... a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia».

La redacción acogida por nuestra CE parece inspirarse en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 19 de diciembre de 1966, ratificado por España el 13 de abril de 1977, cuyo artículo 14.3 establece que toda persona acusada de un delito tendrá derecho «*g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable*».

Tales derechos forman parte de lo que, siguiendo la terminología utilizada por el TC y el TEDH, podemos denominar más genéricamente como derechos o garantías a la no autoincriminación.[22] Junto a dichas garantías o incluido en las mismas, cuestión no pacífica, se encuentra el derecho del acusado a guardar silencio y la prohibición de que de dicho silencio se extraigan consecuencias negativas.[23] A dicho derecho se refiere expresamente la CE en su artículo 17.3 que establece el derecho de toda persona detenida a no ser obligada a declarar.

El Tribunal Constitucional venía configurando tradicionalmente dichos derechos a la no autoincriminación señalando que:

---

22 Terminología utilizada por el TEDH y por el TC, STC n.º 161/1997 de 2 de octubre de 1997 (fs. 6).

23 Tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional mantienen el denominado test de la explicación en virtud del cual del silencio del acusado sólo pueden extraerse conclusiones negativas cuando cabe esperar de él una explicación (STC n.º 127/2000 de 16 de mayo de 2000, STS n.º 1443/2000 de 20 de septiembre de 2000).

> «Son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable».[24] Los citados derechos «entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación».[25]

Como veremos más adelante, desde el año 2005, junto a dicha configuración tradicional, el Tribunal Constitucional tiende a centrar la definición de los citados derechos a la no autoincriminación refiriéndose de forma expresa a la jurisprudencia emanada del TEDH.[26]

4.1.2. El derecho a no autoincriminarse en el CEDH y en la Declaración Universal de Derechos Humanos

A diferencia de lo que sucede con nuestra Constitución, la mención expresa del derecho a no autoincriminarse no aparece expresamente recogida en la mayor parte de los textos constitucionales de nuestro entorno. Los citados derechos tampoco figuran expresamente enunciados en la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 ni en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales de 1950, al que España se adhirió en 1979. Sí se recogen, como se ha señalado, en el más moderno Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966.

A pesar de no estar expresamente mencionados, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos reconoció, ya desde la sentencia de 25 de febrero de 1993 (asunto Funke contra Francia), la vigencia de tales derechos en el seno del CEDH:

---

[24] SSTC n.º 197/1995 de 21 de diciembre de 1995, fs. 6; n.º 161/1997 de 2 de octubre de 1997, fs. 5; n.º 229/1999 de 13 de diciembre de 1999, fs. 3 b); n.º 127/2000 de 16 de mayo de 2000, fs. 4 a); n.º 67/2001 de 17 de marzo de 2001, fs. 6.

[25] STC n.º 161/1997 de 2 de octubre de 1997, fs. 5.

[26] STC n.º 18/2005 de 1 de febrero de 2005 y STC n.º 68/2006 de 13 de marzo de 2005.

> «Aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el artículo 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la 'persona acusada'. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6 [...] (en este sentido) el derecho está estrechamente vinculado a la presunción de inocencia recogida en el artículo 6, apartado 2, del Convenio». [27]

La interpretación establecida por el TEDH es perfectamente extrapolable para entender que las citadas garantías a la no autoincriminación se encuentran también recogidas de forma implícita en la Declaración Universal de Derechos Humanos, en particular, en sus artículos 10 y 11 que sancionan el derecho a un juicio justo y a la presunción de inocencia.[28]

---

[27] STEDH de 3 de mayo de 2001, caso J.B. c. Suiza, § 64; en el mismo sentido, SSTEDH de 8 de febrero de 1996, caso John Murray c. Reino Unido, § 45; de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, § 68; de 20 de octubre de 1997, caso Serves c. Francia, § 46; de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness c. Irlanda, § 40; de 3 de mayo de 2001, caso Quinn c. Irlanda, § 40; de 8 de abril de 2004, caso Weh c. Austria: «*The Court reiterates that, although not specifically mentioned in Article 6 of the Convention, the right to silence and the right not to incriminate oneself are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6. Their rationale lies, inter alia, in the protection of the accused against improper compulsion by the authorities, thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfilment of the aims of Article 6 (see, John Murray v. the United Kingdom, judgment of 8 February 1996, Reports of Judgments and Decisions 1996-I, p. 49, § 45). The right not to incriminate oneself in particular presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. In this sense the right in question is closely linked to the presumption of innocence contained in Article 6 § 2 of the Convention (see Saunders vs. the United Kingdom, judgment of 17 December 1996, Reports 1996-VI, p. 2064, § 68; Serves v. France, judgment of 20 October 1997, Reports 1997-VI, pp. 2173-74, § 46; Heaney and McGuinness vs. Ireland, n.º 34720/97, § 40, ECHR 2000-XII; J.B., cited above, § 64)*».

[28] Así resultaría de una interpretación teleológica de las garantías enunciadas en los artículos 10 y 11: Artículo 10.- «Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal».
Artículo 11.- «Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa».

4.1.3. El derecho a no autoincriminarse en la Unión Europea

Aun cuando las normas de Derecho comunitario no se refieren de forma expresa a las garantías frente a la autoincriminación, su aplicación en el ámbito de la Unión Europea no ofrece dudas.[29]

Como reiteradamente ha establecido el TJCE los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el propio Tribunal. El TJCE se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido. El CEDH reviste en este contexto un significado particular, de forma que el derecho a un proceso justo, tal y como se garantiza en el artículo 6 del convenio, constituye un derecho fundamental que la Unión Europea respeta como principio general del Derecho comunitario.[30]

En coherencia con ello, a los Estados miembros les corresponde no sólo interpretar su derecho nacional de conformidad con el derecho comunitario, sino procurar que la interpretación y aplicación de sus normas no entre en conflicto con los derechos fundamentales tutelados por el ordenamiento jurídico comunitario o con los demás principios generales del derecho comunitario, entre los que figuran, como se ha señalado, el derecho a un juicio justo y las garantías frente a la autoincriminación.[31]

4.2. Origen y fundamento de los derechos a no autoincriminarse

4.2.1. Origen de los derechos a la no autoincriminación

Las garantías frente a la autoincriminación no son producto del Derecho moderno sino que poseen raíces muy antiguas. Como ejemplo de ello suele citarse la afirmación de San Crisóstomo en su comentario a la Epístola de San Pablo a los Hebreos cuando dijo: «No te digo que descubras eso —tu pecado— ante el público como una confesión, ni que te acuses delante de otros».[32]

---

29 STJCE de 18 de octubre de 1989, Orkem contra Comisión.

30 STJCE de 26 de junio de 2007, & 29.

31 STJCE de 6 de noviembre de 2003, & 87.

32 TEDESCO, I.F. «La libertad de la declaración del imputado: un análisis histórico-comparado» en la obra *Las garantías penales y procesales. Enfoque histórico-comparado*. HENDLER,

El origen más inmediato del derecho a no autoinculparse suele situarse en el *Common Law* inglés del siglo XIII como respuesta a los excesos cometidos en los juramentos *ex officio* aplicados por los tribunales eclesiásticos a los sospechosos de herejía y como forma de conocer la vida privada de las personas, siendo utilizados en los siglos XVI y XVII como instrumentos para descubrir a las personas críticas con el Rey. La reacción ante tales abusos dio lugar al principio según el cual «nadie puede convertirse en el instrumento engañoso de su propia condena».[33] El derecho a no declarar contra uno mismo fue especialmente bien acogido en las colonias americanas, como reacción frente a los abusos cometidos por los gobernadores coloniales, hasta el punto de que con anterioridad a la Guerra de la Independencia ya había sido establecido por las constituciones de siete estados. En la actualidad, la Quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos establece expresamente el derecho de las personas acusadas a no declarar contra sí mismas: «*no person* [...] *shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself*».

En nuestro país la mención constitucional del derecho a no autoincriminarse encuentra su antecedente en la Constitución de 1812 que estableció expresamente que las declaraciones de los acusados en materia criminal se realizarían necesariamente sin juramento y con prohibición expresa del tormento.[34] En consonancia con las exigencias de los sistemas de enjuiciamiento penal de carácter acusatorio, con dichas normas se pretendía abolir de forma expresa la posibilidad de someter a los acusados a torturas con la finalidad de arrancarles una confesión.

Al igual que en otros países de nuestro entorno, en España la tortura y el tormento fueron abusivamente utilizados por las diferentes autoridades, incluidos los tribunales de la Inquisición, para conseguir la autoinculpación de supuestos herejes y otros delincuentes. La institución

---

E.S. (Comp.). Buenos aires: Editores del Puerto, 2001, p. 30.

33 «*A man could not be made the deluded instrument of his own conviction*». Sobre el origen y los antecedentes comunes del derecho a no autoincriminarse en el ámbito anglosajón ver los comentarios efectuados por el Juez Walsh en la STEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto Saunders contra Reino Unido.

34 Artículo 291 CE 1812: «La declaración del arrestado se hará sin juramento que a nadie ha de tomarse en materias criminales sobre hecho propio». Artículo 303 CE 1812: «No se usará nunca del tormento ni de los apremios».

El origen más inmediato del derecho a no autoinculparse suele situarse en el *Common Law* inglés del siglo XIII como respuesta a los excesos cometidos en los juramentos *ex officio* aplicados por los tribunales eclesiásticos a los sospechosos de herejía y como forma de conocer la vida privada de las personas, siendo utilizados en los siglos XVI y XVII como instrumentos para descubrir a las personas críticas con el Rey. La reacción ante tales abusos dio lugar al principio según el cual «nadie puede convertirse en el instrumento engañoso de su propia condena».[33] El derecho a no declarar contra uno mismo fue especialmente bien acogido en las colonias americanas, como reacción frente a los abusos cometidos por los gobernadores coloniales, hasta el punto de que con anterioridad a la Guerra de la Independencia ya había sido establecido por las constituciones de siete estados. En la actualidad, la Quinta Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos establece expresamente el derecho de las personas acusadas a no declarar contra sí mismas: «*no person* [...] *shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself*».

En nuestro país la mención constitucional del derecho a no autoincriminarse encuentra su antecedente en la Constitución de 1812 que estableció expresamente que las declaraciones de los acusados en materia criminal se realizarían necesariamente sin juramento y con prohibición expresa del tormento.[34] En consonancia con las exigencias de los sistemas de enjuiciamiento penal de carácter acusatorio, con dichas normas se pretendía abolir de forma expresa la posibilidad de someter a los acusados a torturas con la finalidad de arrancarles una confesión.

Al igual que en otros países de nuestro entorno, en España la tortura y el tormento fueron abusivamente utilizados por las diferentes autoridades, incluidos los tribunales de la Inquisición, para conseguir la autoinculpación de supuestos herejes y otros delincuentes. La institución

---

E.S. (Comp.). Buenos aires: Editores del Puerto, 2001, p. 30.

33 «*A man could not be made the deluded instrument of his own conviction*». Sobre el origen y los antecedentes comunes del derecho a no autoincriminarse en el ámbito anglosajón ver los comentarios efectuados por el Juez Walsh en la STEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto Saunders contra Reino Unido.

34 Artículo 291 CE 1812: «La declaración del arrestado se hará sin juramento que a nadie ha de tomarse en materias criminales sobre hecho propio». Artículo 303 CE 1812: «No se usará nunca del tormento ni de los apremios».

del tormento se recogía expresamente en las Partidas de Alfonso X que preveían como fórmulas más aconsejables los azotes y el colgar a las personas de las extremidades mientras se les colocaban pesos en diferentes zonas del cuerpo.[35] Con ello se pretendía conseguir la confesión de aquellos crímenes que de otra forma no era posible aclarar. En el antiguo sistema penal inquisitivo, la confesión era la prueba reina indispensable para cualquier condena y debía ser arrancada al acusado por cualquier medio. Los abusos a los que eran sometidos los acusados no sólo violaban su dignidad o integridad sino que propiciaban falsas confesiones que acababan traduciéndose en errores judiciales.[36]

4.2.2. El doble fundamento de la no autoincriminación: protección frente a coacciones abusivas y garantía de fiabilidad de las pruebas

La inhumanidad de las torturas y su ineficacia como instrumento para alcanzar la verdad ya fue denunciada por Cesare Beccaria cuando consideraba la utilización del tormento para obtener pruebas como una

---

35 La Ley I del Título XXX de la Partida VII establece: «*Qué quiere decir tormento, et á qué tiene pro, et quántas maneras son dél. Tormento es manera de pena que fallaron los que fueron amadores de la justicia para escodriñar et saber la verdat por él de los malos fechos que se facen encubiertamente, que non pueden seer sabidos nin probados por otra manera: et tiene muy grant pro para cumplirse la justicia; ca por los tormentos saben los judgadores muchas veces la verdat de los malos fechos encubiertos, que non se podrian saber dotra guisa. Et como quier que las maneras de los tormentos son muchas, pero las principales son dos; la una se face con feridas de azotes; la otra es colgando al home que quieren tormentar de los brazos, et cargandol las espaldas et las piernas de lorigas ó de otra cosa pesada*».

36 STC n.º 161/1997, de 2 de octubre de 1997: «Como explicábamos in extenso en la STC n.º 197/1995, mientras que en el viejo proceso penal inquisitivo «regido por el sistema de prueba tasada, el imputado era considerado como objeto del proceso penal, buscándose con su declaración, incluso mediante el empleo del tormento, la confesión de los cargos que se le imputaban, en el proceso penal acusatorio el imputado ya no es objeto del proceso penal, sino sujeto del mismo, esto es, parte procesal y de tal modo que declaración, a la vez que medio de prueba o acto de investigación, es y ha de ser asumida esencialmente como una manifestación o un medio idóneo de defensa. En cuanto tal, ha de reconocérsele la necesaria libertad en las declaraciones que ofrezca y emita, tanto en lo relativo a su decisión de proporcionar la misma declaración, como en lo referido al contenido de sus manifestaciones. Así pues, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable [...] son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable». (Fundamento jurídico 6.º)».

crueldad injustificable, que representaba «el modo seguro de absolver a los robustos malvados y condenar a los flacos inocentes [...] un pretendido criterio de verdad, [...] digno de caníbales [...]».[37]

Este doble aspecto de la tortura, inhumanidad y falsa verdad, advertido ya por Beccaria se mantiene hoy plenamente vigente como cimiento de los derechos a no autoinculparse. En palabras del TEDH, repetidas por nuestro TC, las garantías frente a la autoincriminación, estrechamente vinculadas a la presunción de inocencia, tienen como razón de ser «la protección del acusado contra una coacción abusiva por parte de las autoridades, lo que evita los errores judiciales y permite alcanzar los objetivos del artículo 6».[38]

Con estos antecedentes históricos y a la vista de la doctrina emanada del TEDH, puede considerarse que el actual fundamento del derecho a no autoincriminarse se encuentra en garantizar no ya la prohibición de la tortura o los tratos degradantes, derechos absolutos reconocidos expresamente por la CE y el CEDH, sino la presunción de inocencia y la protección de la voluntad del acusado frente a comportamientos abusivos. Se trata de garantizar el acierto de las resoluciones judiciales impidiendo que las personas sospechosas de haber cometido un delito reconozcan una falsa culpabilidad con la única finalidad de ver terminada la coacción a la que están sometidas. Con ello se fortalece el principio de presunción de inocencia, se refuerza el principio acusatorio y se evitan los errores judiciales derivados de la quiebra de la voluntad de los acusados pues, a nadie se le escapa que estando sometido a los diferentes tipos de tormento ideados por los tribunales de la Inquisición o a otras formas de coacción más sutiles, cualquier persona podría reconocer una falsa culpabilidad con tal de ver terminado su sufrimiento inmediato.

Como resumió el Tribunal Supremo estadounidense en el asunto Escobedo vs. Illinois, «hemos aprendido la lección de la historia, antigua y moderna, de que un sistema de aplicación de la justicia penal que dependa de la confesión será con el transcurso del tiempo menos confiable y más

---

37 Beccaria, C. *De los delitos y las penas*. Alianza Editorial, 1998, p. 58.

38 STC n.º 68/2006, fs. 2º. STEDH de 20 de junio de 2006, Örs y otros contra Turquía: «*55* [...] *Leur raison d'être tient notamment à la protection de l'accusé contre une coercition abusive de la part des autorités, ce qui évite les erreurs judiciaires et permet d'atteindre les buts de l'article 6*».

sujeto a abusos que un sistema que dependa de pruebas externas obtenidas independientemente mediante una investigación competente».[39]

La raíz de los derechos a la no autoincriminación se encuentra en proteger al acusado frente a coacciones de las autoridades y en garantizar la integridad y fiabilidad de las pruebas proporcionadas por el mismo.

Ciertamente el fundamento del derecho a no autoincriminarse se encuentra también relacionado con los valores universales de la libertad, la prohibición de la tortura, la libertad, la intimidad o la dignidad humanas. En este sentido podría hablarse de un fundamento múltiple.

Sin embargo, no puede decirse que unos y otros formen hoy parte de su contenido esencial. Tales derechos y libertades fundamentales cuentan en la actualidad con una manifestación expresa y específica en el seno tanto de la CE como de los tratados internacionales de derechos humanos que les otorga una protección suficiente. El derecho a no autoincriminarse, aunque la refuerza, no aporta nada sustancial a la protección jurídica de tales valores, sino que actúa como una manifestación más de la misma previniendo a los ciudadanos frente a abusos de las autoridades. Así, por ejemplo, si un sospechoso de asesinato es detenido y mediante torturas o tratos degradantes se consigue que confiese el crimen y señale el lugar donde enterró a la víctima y el arma utilizada, es obvio que al encontrar dichos elementos existirá la certeza de su culpabilidad. En estos casos el sospechoso no podría ser condenado, pero no porque se haya infringido su derecho a no autoinculparse en su vertiente de garantía de la fiabilidad de sus declaraciones, sobre la que no existe ya duda razonable, sino porque se han producido coacciones abusivas que suponen la vulneración directa y cierta de los derechos fundamentales a la dignidad, la libertad y la integridad física y moral así como la prohibición de las torturas y tratos degradantes de los que, en este caso, la no autoinculpación no es más que una expresión más de protección.[40]

---

39 Escobedo vs. Illinois, 378 US 478,1964: «*We have learned the lesson of history, ancient and modern, that a system of criminal law enforcement which comes to depend on the ‹confession› will, in the long run, be less reliable and more subject to abuses than a system which depends on extrinsic evidence independently secured through skillful investigation*».

40 La STS de 23 de junio de 1997 reitera que «[...] la confesión arrancada mediante torturas, hipnosis o sueros de la verdad está prohibida implícitamente por el artículo 15 de la Constitución, añadiendo que tampoco es admisible cuando la solicitan los propios

Cuando por las circunstancias en las que se encuentre un sospechoso, por ejemplo durante un interrogatorio policial, exista riesgo para los valores anteriores, el derecho a no autoinculparse despliega todo su sentido como prevención y garantía de que tales valores no serán violentados pues niega cualquier eficacia a las pruebas obtenidas con menosprecio de los mismos, aún cuando dicho menosprecio no haya quedado acreditado. En este sentido, el derecho a no autoincriminarse invertiría en cierto modo la prueba de la coacción abusiva ya que otorgaría de forma cierta protección frente a la mera eventualidad de la violación de derechos fundamentales. Al partir de una sospecha objetiva de ilicitud,[41] los derechos frente a la autoincriminación contribuyen a evitar cualquier abuso para la obtención de una confesión puesto que, aunque se consiguiera, dicha confesión no resultaría normalmente válida, no ya porque resultara acreditado el abuso o la violación de derechos del acusado sino, de forma preventiva, porque existiría una presunción inicial, protegida por el derecho a no autoinculparse, de que la confesión no fue libre y voluntaria.

En un cuarto de interrogatorio policial la garantía frente a la autoincriminación debe operar en un ambiente de intimidación aplicándose a partir de una presunción de presencia de coacción o de falta de libertad. Como señaló el Tribunal Supremo estadounidense a raíz del caso Miranda vs. Arizona, a menos que sean empleados mecanismos protectores adecuados para disipar la presión inherente al ambiente de una detención, ninguna declaración obtenida del acusado puede ser verdaderamente producto de su libre elección.[42] En dicha sentencia,

---

imputados ya que la dignidad humana y la libertad o autonomía de la voluntad no son negociables».

41 «Una sospecha objetiva de que la confesión del imputado o acusado habría sido conseguida valiéndose de procedimientos legalmente inadmisibles... (por lo que) es razonable partir de la referida presunción objetiva de ilicitud de la confesión [...]». Climent Duran, C. En *La prueba penal*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2005.

42 Miranda vs. Arizona, 384 US 436,1966: «*It is obvious that such an interrogation environment is created for no purpose other than to subjugate the individual to the will of his examiner. This atmosphere carries its own badge of intimidation. To be sure, this is not physical intimidation, but it is equally destructive of human dignity. The current practice of incommunicado interrogation is at odds with one of our Nation's most cherished principles – that the individual may not be compelled to incriminate himself. Unless adequate protective devices are employed to dispel the compulsion inherent in custodial surroundings, no statement obtained from the defendant can truly be the product of his free choice*».

el Tribunal americano estableció las conocidas como prevenciones Miranda en virtud de las cuales todo sospechoso debe, ante cualquier pregunta, ser advertido de su derecho a guardar silencio, de que cualquier declaración que haga puede ser usada como prueba en su contra, y de su derecho a la presencia de un abogado.[43] Las pruebas obtenidas sin que conste la aplicación de las prevenciones Miranda determinan normalmente su inadmisibilidad.[44]

En definitiva puede afirmarse que son dos los valores que integran el contenido esencial del derecho a la no autoinculpación: la fiabilidad como prueba de la voluntad exteriorizada del acusado, de un lado, y la protección frente a coacciones abusivas, de otro. La protección y salvaguarda de dichos bienes constituye la finalidad específica por la que el ordenamiento jurídico reconoce los derechos a no autoincriminarse.

Coherentemente con ello, puede sostenerse que en aquellas situaciones en las que no surjan dudas sobre la fiabilidad y el significado de las declaraciones de los acusados y no exista riesgo de coacciones abusivas que violenten de forma injustificada los derechos a la intimidad, la integridad, la libertad o la dignidad humanas, el derecho a la no autoincriminación no debe operar.

Éste es el motivo por el que tanto el TEDH como el Tribunal Constitucional admiten la validez de la obligación de someterse a pruebas de análisis de sangre o de ADN en contra de la voluntad de los acusados. En estos casos, considerándose jurídicamente legítima la intromisión en la intimidad, la libertad y la dignidad del acusado y no encontrándose en riesgo la fiabilidad de las pruebas que se obtengan, no existe

---

43 «*He must be warned prior to any questioning that he has the right to remain silent, that anything he says can be used against him in a court of law, that he has the right to the presence of an attorney, and that if he cannot afford an attorney one will be appointed for him prior to any questioning if he so desires. Opportunity to exercise these rights must be afforded to him throughout the interrogation*». El contenido constitucional de las citadas prevenciones fue sancionado por el Tribunal Supremo Federal en la sentencia Dickerson vs. United States, 530 US 428,2000.

44 «*But unless and until such warnings and waiver are demonstrated by the prosecution at trial, no evidence obtained as a result of interrogation can be used against him*». En opinión de Quispe Farfán a raíz del caso Miranda vs. Arizona, si el interrogatorio continúa sin la presencia de abogado corresponde a la fiscalía «*la pesada carga de probar que el inculpado ha renunciado con pleno conocimiento de causa, a su privilegio de no-incriminación* [...]». Quispe Farfán, F.S. «El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el Perú». Tesis UNMSM. Lima, 2002.

fundamento para aplicar la garantía frente a la autoincriminación y todo ello a pesar de que las pruebas que pudieran conseguirse merced a la coacción, nada menos que del propio cuerpo del acusado, resulten probablemente concluyentes sobre su culpabilidad.[45]

La protección frente a la autoincriminación se dirige fundamentalmente a garantizar que la voluntad del acusado es fiable y no se tuerce indebidamente propiciando falsas confesiones que lleven a condenas erróneas. Precisamente por tal motivo, el derecho a no autoincriminarse no rige para aquellos elementos probatorios que tienen una existencia previa independiente de la voluntad del acusado.

A este respecto no debe obviarse que, en consonancia con su ubicación sistemática, en el artículo 24.2 CE y en el artículo 6 CEDH, tanto el TC como el TEDH sitúan el derecho a la no incriminación en el marco de los derechos y garantías procesales del ámbito sancionador,

---

[45] STEDH de 11 de julio de 2006, asunto Jalloh contra Alemania. El TEDH considera violado el convenio en un caso de utilización como prueba de una droga que se hizo regurgitar al acusado sin su consentimiento. El tribunal considera violados la prohibición de la tortura y tratos degradantes y el derecho a la no autoincriminación: «*Ce constat ne justifie pas en soi la conclusion que l'acte litigieux était contraire à l'article 3. Ainsi qu'il a été noté ci-dessus (paragraphe 70), la Cour a dit à plusieurs reprises que la Convention n'interdit pas, en principe, le recours à une intervention médicale de force susceptible de faire progresser l'enquête sur une infraction. Cependant, toute atteinte portée à l'intégrité physique d'une personne en vue de l'obtention d'éléments de preuve doit donner lieu à un examen rigoureux, les facteurs suivants étant particulièrement importants : le degré de nécessité de l'intervention médicale de force pour recueillir des éléments de preuve, les risques pour la santé du suspect, la façon dont l'intervention a été réalisée, ainsi que les douleurs physiques et la souffrance mentale provoquées, la surveillance médicale assurée et les effets sur la santé du suspect (voir également, à titre de comparaison, les critères établis par les juridictions américaines dans des affaires similaires – paragraphes 51-52 ci-dessus). A la lumière de l'ensemble des circonstances propres à l'affaire examinée, l'intervention ne doit pas atteindre le minimum de gravité qui la ferait tomber sous le coup de l'article 3. La Cour considérera tour à tour chacun de ces facteurs.* [...]. *Troisièmement, en l'occurrence les preuves ont été recueillies au moyen d'une procédure contraire à l'article 3. La méthode employée dans le cas du requérant contraste de manière frappante avec celles que l'on met en œuvre pour prélever, par exemple, de l'haleine ou du sang, lesquelles n'atteignent pas, sauf circonstances exceptionnelles, le minimum de gravité requis pour enfreindre l'article 3. En outre, bien que constituant une ingérence dans l'exercice par le suspect du droit au respect de sa vie privée, ces procédures se justifient en général au regard de l'article 8 § 2 en ce qu'elles sont nécessaires pour la prévention des infractions pénales (voir, notamment, Tirado Ortiz et Lozano Martin, décision précitée).* [...]. *Eu égard à ce qui précède, la Cour aurait été amenée à conclure également que le fait d'avoir permis l'utilisation au procès du requérant des éléments obtenus à la suite de l'administration de force de l'émétique a porté atteinte au droit de l'intéressé de ne pas contribuer à sa propre incrimination et a donc entaché d'iniquité la procédure dans son ensemble*».

ligado a la presunción de inocencia y al acierto de las resoluciones judiciales. La garantía de la no autoincriminación relativiza el valor como prueba de la confesión del acusado y refuerza la exigencia de reunir un conjunto completo de pruebas al margen de dicha confesión, de forma que la presunción de inocencia y el acierto de la eventual condena salgan fortalecidos.[46]

4.2.3. Razón de ser del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario

Las conclusiones anteriores son especialmente relevantes si se las traslada al ámbito de los procedimientos tributarios. Como veremos en su momento, el que el derecho a la no autoincriminación proteja ante todo la voluntad del interesado como fuente fiable de prueba resulta determinante a la hora de valorar su vigencia frente a la práctica de la Inspección de Hacienda de requerir libros de contabilidad, contratos, facturas u otra documentación. A este respecto, podemos avanzar que, en la medida en que el significado y contenido de tales soportes no dependan de la voluntad del contribuyente sometida a presión, no podrá defenderse su no aportación con fundamento en el artículo 24.2 CE.

Del mismo modo, entendemos que, dejando de lado los riesgos propios de un interrogatorio policial, por completo ajenos a la actuación de la Inspección tributaria, difícilmente podrán considerarse como coacción abusiva las sanciones por no colaborar previstas por la Ley General Tributaria. No parece que unas infracciones y sanciones legalmente tipificadas, que encuentran apoyo al servicio de unos intereses legítimos dignos de protección, puedan ser consideradas como una restricción ilegítima de los derechos individuales del contribuyente.[47]

---

[46] Para Aguallo Avilés y García Berro la última ratio del derecho a no declarar contra sí mismo hay que buscarlos *«en el principio de presunción de inocencia o, mejor dicho, en una de sus manifestaciones, la que sitúa en la acusación la carga de la prueba»*. AGUALLO AVILÉS, A. y F. GARCÍA BERRO. «El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana». En *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 1, enero 2001.

[47] Retomando el ejemplo anterior, puede plantearse qué ocurriría si un contribuyente que está siendo inspeccionado aporta unos libros de contabilidad de los que resulta que no ha declarado parte de sus rentas y dichos extremos son contrastados por la Inspección con información de terceros (bancos, clientes, etc.). En este caso, en la medida en que no hay duda sobre la fiabilidad de los documentos aportados el derecho a no autoincriminarse no estaría vigente ya que la amenaza de la sanción prevista en el artículo

Es posible que la presión que supone la amenaza de una sanción por no colaborar o el desarrollo del procedimiento inspector en sí mismo pueda constituir cierta intimidación o coacción capaz de afectar a la voluntad del contribuyente requerido pero, en ningún caso, dicha presión puede ser percibida como una situación ilegítima de coacción abusiva por parte de las autoridades, como lo serían las torturas o los tratos degradantes sufridos en un calabozo. Por tal motivo, este aspecto del contenido esencial del derecho a no autoinculparse no posee en el ámbito tributario la misma relevancia que en el marco de una investigación policial.

En el desarrollo tanto teórico como práctico de cualquier procedimiento tributario no se producirán normalmente situaciones de coacción abusiva. No teniendo, como veremos, la coacción legal derivada del artículo 203 LGT dicha consideración, no existe la posibilidad de dañar por esta causa uno de los intereses protegidos por el derecho a la no autoincriminación. Eso no significa que, como en cualquier otro ámbito de la vida, no puedan surgir de forma excepcional situaciones de violencia o desórdenes en el comportamiento de algún funcionario o autoridad que puedan llegar a vulnerar los derechos a la libertad, la dignidad, la integridad o la intimidad. Pero, si ello llegara a suceder, no vendría motivado por las circunstancias y naturaleza de los procedimientos tributarios sino por una anormalidad completamente desligada de la realidad de la función tributaria. En tales casos, las eventuales pruebas que se obtengan serán naturalmente inválidas y la persona que cometa el abuso deberá responder por sus acciones en el orden correspondiente, pero los derechos vulnerados no serán tanto las garantías a la no autoincriminación como, directamente, los derechos a la libertad, la dignidad o la intimidad.

En definitiva, a la luz de la doctrina compartida por el TC y el TEDH, dado que en el ámbito de los procedimientos tributarios no existe normalmente la eventualidad de una coacción abusiva, entendida en los términos expuestos, y sí, en cambio, la posibilidad de situaciones de coacción capaces de afectar la voluntad del contribuyente, el bien que debe ser preferentemente protegido por los derechos a no autoincriminarse

---

203 LGT difícilmente podría percibirse como una coacción abusiva que vulnerase de forma ilegítima los derechos a la intimidad, integridad o dignidad humanas.

en este campo es el de la evitación de los errores judiciales que podrían producirse como consecuencia de la utilización de pruebas falsas producto de la voluntad coaccionada del contribuyente.

4.3. Ámbito de aplicación de los derechos a la no autoincriminación

La definición del ámbito de aplicación de los derechos a la no autoincriminación es probablemente el mayor de los problemas que plantea el estudio de las citadas garantías en el ámbito de los procedimientos administrativos.

Como ya apuntamos en la introducción, el efecto práctico más relevante que se deriva de los derechos a no autoincriminarse en el ámbito de los procedimientos tributarios es precisamente el que resulta de la delimitación de su ámbito de aplicación. La conclusión que se alcance en este punto resulta determinante por cuanto afectará directamente al desarrollo no sólo del procedimiento sancionador tributario sino también, con especial intensidad, al del procedimiento de comprobación e investigación. A este respecto, debe recordarse que parte importante de las aportaciones doctrinales efectuadas abogan por la eliminación del deber de colaborar en el ámbito de las actuaciones inspectoras por su contradicción con el artículo 24.2 CE, lo que sin duda obligaría a un replanteamiento total de las actuales actuaciones de comprobación tributaria.

La determinación del ámbito de aplicación de los derechos a no autoincriminarse en el campo de los procedimientos tributarios pasa necesariamente por responder a dos preguntas principales.

En primer lugar, debe resolverse la cuestión relativa a si los citados derechos resultan de aplicación en el ámbito de las potestades administrativas de naturaleza sancionadora o su vigencia se reserva únicamente al ámbito de los procesos penales en sentido estricto.

En segundo lugar, debemos pronunciarnos acerca de si, como reclama un sector importante de nuestra doctrina, dichos derechos pueden ser reconocidos en un estadio previo al inicio de un procedimiento sancionador o penal, en concreto, en el marco de unas actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección de hacienda.

Tratándose de derechos fundamentales y libertades públicas la respuesta a ambas preguntas debe considerar tanto lo dispuesto en

del tormento se recogía expresamente en las Partidas de Alfonso X que preveían como fórmulas más aconsejables los azotes y el colgar a las personas de las extremidades mientras se les colocaban pesos en diferentes zonas del cuerpo.[35] Con ello se pretendía conseguir la confesión de aquellos crímenes que de otra forma no era posible aclarar. En el antiguo sistema penal inquisitivo, la confesión era la prueba reina indispensable para cualquier condena y debía ser arrancada al acusado por cualquier medio. Los abusos a los que eran sometidos los acusados no sólo violaban su dignidad o integridad sino que propiciaban falsas confesiones que acababan traduciéndose en errores judiciales.[36]

4.2.2. El doble fundamento de la no autoincriminación: protección frente a coacciones abusivas y garantía de fiabilidad de las pruebas

La inhumanidad de las torturas y su ineficacia como instrumento para alcanzar la verdad ya fue denunciada por Cesare Beccaria cuando consideraba la utilización del tormento para obtener pruebas como una

---

35 La Ley I del Título XXX de la Partida VII establece: «*Qué quiere decir tormento, et á qué tiene pro, et quántas maneras son dél. Tormento es manera de pena que fallaron los que fueron amadores de la justicia para escodriñar et saber la verdat por él de los malos fechos que se facen encubiertamente, que non pueden seer sabidos nin probados por otra manera: et tiene muy grant pro para cumplirse la justicia; ca por los tormentos saben los judgadores muchas veces la verdat de los malos fechos encubiertos, que non se podrian saber dotra guisa. Et como quier que las maneras de los tormentos son muchas, pero las principales son dos; la una se face con feridas de azotes; la otra es colgando al home que quieren tormentar de los brazos, et cargandol las espaldas et las piernas de lorigas ó de otra cosa pesada*».

36 STC n.º 161/1997, de 2 de octubre de 1997: «Como explicábamos in extenso en la STC n.º 197/1995, mientras que en el viejo proceso penal inquisitivo «regido por el sistema de prueba tasada, el imputado era considerado como objeto del proceso penal, buscándose con su declaración, incluso mediante el empleo del tormento, la confesión de los cargos que se le imputaban, en el proceso penal acusatorio el imputado ya no es objeto del proceso penal, sino sujeto del mismo, esto es, parte procesal y de tal modo que declaración, a la vez que medio de prueba o acto de investigación, es y ha de ser asumida esencialmente como una manifestación o un medio idóneo de defensa. En cuanto tal, ha de reconocérsele la necesaria libertad en las declaraciones que ofrezca y emita, tanto en lo relativo a su decisión de proporcionar la misma declaración, como en lo referido al contenido de sus manifestaciones. Así pues, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable [...] son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable». (Fundamento jurídico 6.º)».

crueldad injustificable, que representaba «el modo seguro de absolver a los robustos malvados y condenar a los flacos inocentes [...] un pretendido criterio de verdad, [...] digno de caníbales [...]».[37]

Este doble aspecto de la tortura, inhumanidad y falsa verdad, advertido ya por Beccaria se mantiene hoy plenamente vigente como cimiento de los derechos a no autoinculparse. En palabras del TEDH, repetidas por nuestro TC, las garantías frente a la autoincriminación, estrechamente vinculadas a la presunción de inocencia, tienen como razón de ser «la protección del acusado contra una coacción abusiva por parte de las autoridades, lo que evita los errores judiciales y permite alcanzar los objetivos del artículo 6».[38]

Con estos antecedentes históricos y a la vista de la doctrina emanada del TEDH, puede considerarse que el actual fundamento del derecho a no autoincriminarse se encuentra en garantizar no ya la prohibición de la tortura o los tratos degradantes, derechos absolutos reconocidos expresamente por la CE y el CEDH, sino la presunción de inocencia y la protección de la voluntad del acusado frente a comportamientos abusivos. Se trata de garantizar el acierto de las resoluciones judiciales impidiendo que las personas sospechosas de haber cometido un delito reconozcan una falsa culpabilidad con la única finalidad de ver terminada la coacción a la que están sometidas. Con ello se fortalece el principio de presunción de inocencia, se refuerza el principio acusatorio y se evitan los errores judiciales derivados de la quiebra de la voluntad de los acusados pues, a nadie se le escapa que estando sometido a los diferentes tipos de tormento ideados por los tribunales de la Inquisición o a otras formas de coacción más sutiles, cualquier persona podría reconocer una falsa culpabilidad con tal de ver terminado su sufrimiento inmediato.

Como resumió el Tribunal Supremo estadounidense en el asunto Escobedo vs. Illinois, «hemos aprendido la lección de la historia, antigua y moderna, de que un sistema de aplicación de la justicia penal que dependa de la confesión será con el transcurso del tiempo menos confiable y más

---

37 Beccaria, C. *De los delitos y las penas*. Alianza Editorial, 1998, p. 58.

38 STC n.º 68/2006, fs. 2º. STEDH de 20 de junio de 2006, Örs y otros contra Turquía: «*55* [...] *Leur raison d'être tient notamment à la protection de l'accusé contre une coercition abusive de la part des autorités, ce qui évite les erreurs judiciaires et permet d'atteindre les buts de l'article 6*».

sujeto a abusos que un sistema que dependa de pruebas externas obtenidas independientemente mediante una investigación competente».[39]

La raíz de los derechos a la no autoincriminación se encuentra en proteger al acusado frente a coacciones de las autoridades y en garantizar la integridad y fiabilidad de las pruebas proporcionadas por el mismo.

Ciertamente el fundamento del derecho a no autoincriminarse se encuentra también relacionado con los valores universales de la libertad, la prohibición de la tortura, la libertad, la intimidad o la dignidad humanas. En este sentido podría hablarse de un fundamento múltiple.

Sin embargo, no puede decirse que unos y otros formen hoy parte de su contenido esencial. Tales derechos y libertades fundamentales cuentan en la actualidad con una manifestación expresa y específica en el seno tanto de la CE como de los tratados internacionales de derechos humanos que les otorga una protección suficiente. El derecho a no autoincriminarse, aunque la refuerza, no aporta nada sustancial a la protección jurídica de tales valores, sino que actúa como una manifestación más de la misma previniendo a los ciudadanos frente a abusos de las autoridades. Así, por ejemplo, si un sospechoso de asesinato es detenido y mediante torturas o tratos degradantes se consigue que confiese el crimen y señale el lugar donde enterró a la víctima y el arma utilizada, es obvio que al encontrar dichos elementos existirá la certeza de su culpabilidad. En estos casos el sospechoso no podría ser condenado, pero no porque se haya infringido su derecho a no autoinculparse en su vertiente de garantía de la fiabilidad de sus declaraciones, sobre la que no existe ya duda razonable, sino porque se han producido coacciones abusivas que suponen la vulneración directa y cierta de los derechos fundamentales a la dignidad, la libertad y la integridad física y moral así como la prohibición de las torturas y tratos degradantes de los que, en este caso, la no autoinculpación no es más que una expresión más de protección.[40]

---

39 Escobedo vs. Illinois, 378 US 478,1964: «*We have learned the lesson of history, ancient and modern, that a system of criminal law enforcement which comes to depend on the ‹confession› will, in the long run, be less reliable and more subject to abuses than a system which depends on extrinsic evidence independently secured through skillful investigation*».

40 La STS de 23 de junio de 1997 reitera que «[...] la confesión arrancada mediante torturas, hipnosis o sueros de la verdad está prohibida implícitamente por el artículo 15 de la Constitución, añadiendo que tampoco es admisible cuando la solicitan los propios

Cuando por las circunstancias en las que se encuentre un sospechoso, por ejemplo durante un interrogatorio policial, exista riesgo para los valores anteriores, el derecho a no autoinculparse despliega todo su sentido como prevención y garantía de que tales valores no serán violentados pues niega cualquier eficacia a las pruebas obtenidas con menosprecio de los mismos, aún cuando dicho menosprecio no haya quedado acreditado. En este sentido, el derecho a no autoincriminarse invertiría en cierto modo la prueba de la coacción abusiva ya que otorgaría de forma cierta protección frente a la mera eventualidad de la violación de derechos fundamentales. Al partir de una sospecha objetiva de ilicitud,[41] los derechos frente a la autoincriminación contribuyen a evitar cualquier abuso para la obtención de una confesión puesto que, aunque se consiguiera, dicha confesión no resultaría normalmente válida, no ya porque resultara acreditado el abuso o la violación de derechos del acusado sino, de forma preventiva, porque existiría una presunción inicial, protegida por el derecho a no autoinculparse, de que la confesión no fue libre y voluntaria.

En un cuarto de interrogatorio policial la garantía frente a la autoincriminación debe operar en un ambiente de intimidación aplicándose a partir de una presunción de presencia de coacción o de falta de libertad. Como señaló el Tribunal Supremo estadounidense a raíz del caso Miranda vs. Arizona, a menos que sean empleados mecanismos protectores adecuados para disipar la presión inherente al ambiente de una detención, ninguna declaración obtenida del acusado puede ser verdaderamente producto de su libre elección.[42] En dicha sentencia,

---

imputados ya que la dignidad humana y la libertad o autonomía de la voluntad no son negociables».

41 «Una sospecha objetiva de que la confesión del imputado o acusado habría sido conseguida valiéndose de procedimientos legalmente inadmisibles... (por lo que) es razonable partir de la referida presunción objetiva de ilicitud de la confesión [...]». Climent Duran, C. En *La prueba penal*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2005.

42 Miranda vs. Arizona, 384 US 436,1966: «*It is obvious that such an interrogation environment is created for no purpose other than to subjugate the individual to the will of his examiner. This atmosphere carries its own badge of intimidation. To be sure, this is not physical intimidation, but it is equally destructive of human dignity. The current practice of incommunicado interrogation is at odds with one of our Nation's most cherished principles – that the individual may not be compelled to incriminate himself. Unless adequate protective devices are employed to dispel the compulsion inherent in custodial surroundings, no statement obtained from the defendant can truly be the product of his free choice*».

el Tribunal americano estableció las conocidas como prevenciones Miranda en virtud de las cuales todo sospechoso debe, ante cualquier pregunta, ser advertido de su derecho a guardar silencio, de que cualquier declaración que haga puede ser usada como prueba en su contra, y de su derecho a la presencia de un abogado.[43] Las pruebas obtenidas sin que conste la aplicación de las prevenciones Miranda determinan normalmente su inadmisibilidad.[44]

En definitiva puede afirmarse que son dos los valores que integran el contenido esencial del derecho a la no autoinculpación: la fiabilidad como prueba de la voluntad exteriorizada del acusado, de un lado, y la protección frente a coacciones abusivas, de otro. La protección y salvaguarda de dichos bienes constituye la finalidad específica por la que el ordenamiento jurídico reconoce los derechos a no autoincriminarse.

Coherentemente con ello, puede sostenerse que en aquellas situaciones en las que no surjan dudas sobre la fiabilidad y el significado de las declaraciones de los acusados y no exista riesgo de coacciones abusivas que violenten de forma injustificada los derechos a la intimidad, la integridad, la libertad o la dignidad humanas, el derecho a la no autoincriminación no debe operar.

Éste es el motivo por el que tanto el TEDH como el Tribunal Constitucional admiten la validez de la obligación de someterse a pruebas de análisis de sangre o de ADN en contra de la voluntad de los acusados. En estos casos, considerándose jurídicamente legítima la intromisión en la intimidad, la libertad y la dignidad del acusado y no encontrándose en riesgo la fiabilidad de las pruebas que se obtengan, no existe

---

43 «*He must be warned prior to any questioning that he has the right to remain silent, that anything he says can be used against him in a court of law, that he has the right to the presence of an attorney, and that if he cannot afford an attorney one will be appointed for him prior to any questioning if he so desires. Opportunity to exercise these rights must be afforded to him throughout the interrogation*». El contenido constitucional de las citadas prevenciones fue sancionado por el Tribunal Supremo Federal en la sentencia Dickerson vs. United States, 530 US 428,2000.

44 «*But unless and until such warnings and waiver are demonstrated by the prosecution at trial, no evidence obtained as a result of interrogation can be used against him*». En opinión de Quispe Farfán a raíz del caso Miranda vs. Arizona, si el interrogatorio continúa sin la presencia de abogado corresponde a la fiscalía «*la pesada carga de probar que el inculpado ha renunciado con pleno conocimiento de causa, a su privilegio de no-incriminación* [...]». Quispe Farfán, F.S. «El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el Perú». Tesis UNMSM. Lima, 2002.

fundamento para aplicar la garantía frente a la autoincriminación y todo ello a pesar de que las pruebas que pudieran conseguirse merced a la coacción, nada menos que del propio cuerpo del acusado, resulten probablemente concluyentes sobre su culpabilidad.[45]

La protección frente a la autoincriminación se dirige fundamentalmente a garantizar que la voluntad del acusado es fiable y no se tuerce indebidamente propiciando falsas confesiones que lleven a condenas erróneas. Precisamente por tal motivo, el derecho a no autoincriminarse no rige para aquellos elementos probatorios que tienen una existencia previa independiente de la voluntad del acusado.

A este respecto no debe obviarse que, en consonancia con su ubicación sistemática, en el artículo 24.2 CE y en el artículo 6 CEDH, tanto el TC como el TEDH sitúan el derecho a la no incriminación en el marco de los derechos y garantías procesales del ámbito sancionador,

---

[45] STEDH de 11 de julio de 2006, asunto Jalloh contra Alemania. El TEDH considera violado el convenio en un caso de utilización como prueba de una droga que se hizo regurgitar al acusado sin su consentimiento. El tribunal considera violados la prohibición de la tortura y tratos degradantes y el derecho a la no autoincriminación: «*Ce constat ne justifie pas en soi la conclusion que l'acte litigieux était contraire à l'article 3. Ainsi qu'il a été noté ci-dessus (paragraphe 70), la Cour a dit à plusieurs reprises que la Convention n'interdit pas, en principe, le recours à une intervention médicale de force susceptible de faire progresser l'enquête sur une infraction. Cependant, toute atteinte portée à l'intégrité physique d'une personne en vue de l'obtention d'éléments de preuve doit donner lieu à un examen rigoureux, les facteurs suivants étant particulièrement importants : le degré de nécessité de l'intervention médicale de force pour recueillir des éléments de preuve, les risques pour la santé du suspect, la façon dont l'intervention a été réalisée, ainsi que les douleurs physiques et la souffrance mentale provoquées, la surveillance médicale assurée et les effets sur la santé du suspect (voir également, à titre de comparaison, les critères établis par les juridictions américaines dans des affaires similaires – paragraphes 51-52 ci-dessus). A la lumière de l'ensemble des circonstances propres à l'affaire examinée, l'intervention ne doit pas atteindre le minimum de gravité qui la ferait tomber sous le coup de l'article 3. La Cour considérera tour à tour chacun de ces facteurs.* [...]. *Troisièmement, en l'occurrence les preuves ont été recueillies au moyen d'une procédure contraire à l'article 3. La méthode employée dans le cas du requérant contraste de manière frappante avec celles que l'on met en œuvre pour prélever, par exemple, de l'haleine ou du sang, lesquelles n'atteignent pas, sauf circonstances exceptionnelles, le minimum de gravité requis pour enfreindre l'article 3. En outre, bien que constituant une ingérence dans l'exercice par le suspect du droit au respect de sa vie privée, ces procédures se justifient en général au regard de l'article 8 § 2 en ce qu'elles sont nécessaires pour la prévention des infractions pénales (voir, notamment, Tirado Ortiz et Lozano Martin, décision précitée).* [...]. *Eu égard à ce qui précède, la Cour aurait été amenée à conclure également que le fait d'avoir permis l'utilisation au procès du requérant des éléments obtenus à la suite de l'administration de force de l'émétique a porté atteinte au droit de l'intéressé de ne pas contribuer à sa propre incrimination et a donc entaché d'iniquité la procédure dans son ensemble*».

ligado a la presunción de inocencia y al acierto de las resoluciones judiciales. La garantía de la no autoincriminación relativiza el valor como prueba de la confesión del acusado y refuerza la exigencia de reunir un conjunto completo de pruebas al margen de dicha confesión, de forma que la presunción de inocencia y el acierto de la eventual condena salgan fortalecidos.[46]

4.2.3. Razón de ser del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario

Las conclusiones anteriores son especialmente relevantes si se las traslada al ámbito de los procedimientos tributarios. Como veremos en su momento, el que el derecho a la no autoincriminación proteja ante todo la voluntad del interesado como fuente fiable de prueba resulta determinante a la hora de valorar su vigencia frente a la práctica de la Inspección de Hacienda de requerir libros de contabilidad, contratos, facturas u otra documentación. A este respecto, podemos avanzar que, en la medida en que el significado y contenido de tales soportes no dependan de la voluntad del contribuyente sometida a presión, no podrá defenderse su no aportación con fundamento en el artículo 24.2 CE.

Del mismo modo, entendemos que, dejando de lado los riesgos propios de un interrogatorio policial, por completo ajenos a la actuación de la Inspección tributaria, difícilmente podrán considerarse como coacción abusiva las sanciones por no colaborar previstas por la Ley General Tributaria. No parece que unas infracciones y sanciones legalmente tipificadas, que encuentran apoyo al servicio de unos intereses legítimos dignos de protección, puedan ser consideradas como una restricción ilegítima de los derechos individuales del contribuyente.[47]

---

[46] Para Aguallo Avilés y García Berro la última ratio del derecho a no declarar contra sí mismo hay que buscarlos *«en el principio de presunción de inocencia o, mejor dicho, en una de sus manifestaciones, la que sitúa en la acusación la carga de la prueba»*. AGUALLO AVILÉS, A. y F. GARCÍA BERRO. «El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana». En *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 1, enero 2001.

[47] Retomando el ejemplo anterior, puede plantearse qué ocurriría si un contribuyente que está siendo inspeccionado aporta unos libros de contabilidad de los que resulta que no ha declarado parte de sus rentas y dichos extremos son contrastados por la Inspección con información de terceros (bancos, clientes, etc.). En este caso, en la medida en que no hay duda sobre la fiabilidad de los documentos aportados el derecho a no autoincriminarse no estaría vigente ya que la amenaza de la sanción prevista en el artículo

Es posible que la presión que supone la amenaza de una sanción por no colaborar o el desarrollo del procedimiento inspector en sí mismo pueda constituir cierta intimidación o coacción capaz de afectar a la voluntad del contribuyente requerido pero, en ningún caso, dicha presión puede ser percibida como una situación ilegítima de coacción abusiva por parte de las autoridades, como lo serían las torturas o los tratos degradantes sufridos en un calabozo. Por tal motivo, este aspecto del contenido esencial del derecho a no autoinculparse no posee en el ámbito tributario la misma relevancia que en el marco de una investigación policial.

En el desarrollo tanto teórico como práctico de cualquier procedimiento tributario no se producirán normalmente situaciones de coacción abusiva. No teniendo, como veremos, la coacción legal derivada del artículo 203 LGT dicha consideración, no existe la posibilidad de dañar por esta causa uno de los intereses protegidos por el derecho a la no autoincriminación. Eso no significa que, como en cualquier otro ámbito de la vida, no puedan surgir de forma excepcional situaciones de violencia o desórdenes en el comportamiento de algún funcionario o autoridad que puedan llegar a vulnerar los derechos a la libertad, la dignidad, la integridad o la intimidad. Pero, si ello llegara a suceder, no vendría motivado por las circunstancias y naturaleza de los procedimientos tributarios sino por una anormalidad completamente desligada de la realidad de la función tributaria. En tales casos, las eventuales pruebas que se obtengan serán naturalmente inválidas y la persona que cometa el abuso deberá responder por sus acciones en el orden correspondiente, pero los derechos vulnerados no serán tanto las garantías a la no autoincriminación como, directamente, los derechos a la libertad, la dignidad o la intimidad.

En definitiva, a la luz de la doctrina compartida por el TC y el TEDH, dado que en el ámbito de los procedimientos tributarios no existe normalmente la eventualidad de una coacción abusiva, entendida en los términos expuestos, y sí, en cambio, la posibilidad de situaciones de coacción capaces de afectar la voluntad del contribuyente, el bien que debe ser preferentemente protegido por los derechos a no autoincriminarse

---

203 LGT difícilmente podría percibirse como una coacción abusiva que vulnerase de forma ilegítima los derechos a la intimidad, integridad o dignidad humanas.

en este campo es el de la evitación de los errores judiciales que podrían producirse como consecuencia de la utilización de pruebas falsas producto de la voluntad coaccionada del contribuyente.

4.3. Ámbito de aplicación de los derechos a la no autoincriminación

La definición del ámbito de aplicación de los derechos a la no autoincriminación es probablemente el mayor de los problemas que plantea el estudio de las citadas garantías en el ámbito de los procedimientos administrativos.

Como ya apuntamos en la introducción, el efecto práctico más relevante que se deriva de los derechos a no autoincriminarse en el ámbito de los procedimientos tributarios es precisamente el que resulta de la delimitación de su ámbito de aplicación. La conclusión que se alcance en este punto resulta determinante por cuanto afectará directamente al desarrollo no sólo del procedimiento sancionador tributario sino también, con especial intensidad, al del procedimiento de comprobación e investigación. A este respecto, debe recordarse que parte importante de las aportaciones doctrinales efectuadas abogan por la eliminación del deber de colaborar en el ámbito de las actuaciones inspectoras por su contradicción con el artículo 24.2 CE, lo que sin duda obligaría a un replanteamiento total de las actuales actuaciones de comprobación tributaria.

La determinación del ámbito de aplicación de los derechos a no autoincriminarse en el campo de los procedimientos tributarios pasa necesariamente por responder a dos preguntas principales.

En primer lugar, debe resolverse la cuestión relativa a si los citados derechos resultan de aplicación en el ámbito de las potestades administrativas de naturaleza sancionadora o su vigencia se reserva únicamente al ámbito de los procesos penales en sentido estricto.

En segundo lugar, debemos pronunciarnos acerca de si, como reclama un sector importante de nuestra doctrina, dichos derechos pueden ser reconocidos en un estadio previo al inicio de un procedimiento sancionador o penal, en concreto, en el marco de unas actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección de hacienda.

Tratándose de derechos fundamentales y libertades públicas la respuesta a ambas preguntas debe considerar tanto lo dispuesto en

nuestro ordenamiento jurídico interno como lo establecido en los tratados y convenios internacionales suscritos por nuestro país, en especial el CEDH, o lo que es lo mismo, la contestación que se alcance debe realizarse fundamentalmente a la luz tanto de la doctrina emanada de nuestro Tribunal Constitucional como de la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Estrasburgo.

En este sentido, debe significarse que dado que de lo que se trata es de reconocer la vigencia de un derecho fundamental, entendemos que de existir discrepancias, bastará la respuesta afirmativa de una u otra fuente para considerar vigente el derecho a la no autoincriminación. En otras palabras, las aportaciones derivadas de la interpretación de la CE y del CEDH en esta materia sólo suman.[48]

4.3.1. Aplicación en el ámbito sancionador administrativo

4.3.1.1. Doctrina del Tribunal Constitucional

La vigencia de los principios y garantías penales en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador resulta de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sentada a partir de la STC n.º 18/1981 de 8 de junio de 1981 en la que, partiendo de la identidad sustancial de las sanciones y las penas, estableció un principio general favorable a la aplicación de las garantías penales al ámbito sancionador administrativo:

> «[...] ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, [...], hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25.3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad».

Con dicha declaración, nuestro Tribunal Constitucional extendió el conjunto de los derechos y garantías propios del orden penal al ámbito de la potestad sancionadora administrativa y lo hizo tanto con los de naturaleza

---

[48] Dispone el artículo 60 CEDH: «*Ninguna de las disposiciones del presente Convenio será interpretada en el sentido de limitar o perjudicar aquellos derechos humanos y libertades fundamentales que podrían ser reconocidos conforme a las leyes de cualquier Alta Parte Contratante o en cualquier otro Convenio en el que ésta sea parte*».

material como con los de carácter procedimental o formal. Dicha extensión de garantías se vio posteriormente confirmada en numerosas resoluciones y fue incorporada a nuestro derecho positivo por la Ley n.º 30/1992 de 26 de noviembre de 1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que dedica su título IX a la potestad sancionadora. Como consecuencia de todo ello, se ha consolidado en el campo de las infracciones y sanciones administrativas una pseudojurisccionalización[49] o hipergarantismo que no siempre resulta compatible con la idea de celeridad y eficacia que, por razón de su función de prevención general inmediata, debe presidir en todo caso el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración.[50]

Consciente quizás de los riesgos derivados de la potencialidad expansiva de su propia doctrina,[51] el Tribunal Constitucional ha advertido reiteradamente que la trasposición de los principios del orden penal al orden administrativo sancionador, en especial los principios esenciales contenidos en el artículo 24 CE, entre los que se encuentra el derecho a no autoinculparse, debe realizarse necesariamente con matices, evitando traslados mecánicos y de acuerdo siempre con la finalidad de la norma:

> «Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que

---

49 Garberí Llobregat y Buitrón Ramírez señalan que todo ello ha dado como «resultado la creación de un procedimiento sancionador pseudijurisdiccional e hipergarantista que [...] corre el riesgo cierto de verse inmerso en la ciénaga de la lentitud y de la ineficacia que desde hace ya bastantes años aquejan a nuestra justicia penal». Garberi Llobregat, J. Director. *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2005, p. 74.

50 Así lo entiende Garberí Llobregat quien considera que en esta materia la doctrina del TC supone un movimiento pendular por el que, en materia de imposición de sanciones administrativas, se ha transitado «del casi nada al prácticamente todo». Garberí Llobregat, J. «Potestad sancionadora, jurisprudencia constitucional y reforma del control jurisdiccional de las sanciones administrativas». En *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 324/1997.

51 Señala a este respecto Rodriguez Bereijo, A. «[...] la protección y garantía del estatuto jurídico del contribuyente no ha de buscarse siempre y en todo caso a través de una extensión desmesurada del ámbito y contenido de los derechos fundamentales y las libertades públicas reconocidos por la Constitución de modo que dificulte, hasta hacerlos imposibles, el logro de otros bienes y deberes asimismo protegidos constitucionalmente». Prólogo a la obra de Zornoza Pérez, J.J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias: los principios constitucionales del derecho sancionador*. Madrid: Civitas, 1992.

> los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional».[52]

La prudencia manifestada por el propio TC, ya desde el inicio de la citada doctrina en 1981, se ha plasmado a lo largo de los años en la concreción de algunos matices o excepciones a la aplicación generalizada de los principios y garantías del orden penal a las sanciones administrativas. Así, el TC no ha considerado trasladables al ámbito administrativo garantías tales como el derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley (ATC n.º 170/1987 de 11 de febrero de 1987), el derecho al juez imparcial (STC n.º 76/1990 de 26 de abril de 1980) o el derecho a la asistencia jurídica gratuita (STC n.º 128/1996 de 9 de julio de 1996).

Junto a dichas restricciones, desde un punto de vista positivo, el TC ha ido elaborando en estos años una doctrina que asume de forma generosa la vigencia en el seno del procedimiento administrativo sancionador de un amplio abanico de garantías derivadas del artículo 24 CE:

> «Sin ánimo de exhaustividad, podemos citar el derecho a la defensa, que proscribe cualquier indefensión (SSTC n.ºs 4/1982, 125/1983, 181/1990, 93/1992, 229/1993, 293/1993, 95/1995, 143/1995); el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones (SSTC n.ºs 2/1987, 128/1996, 169/1996); el derecho a ser informado de la acusación (SSTC n.ºs 31/1986, 29/1989, 145/1993, 297/1993, 195/1995, 120/1996), con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados (SSTC n.ºs 98/1989, 145/1993, 160/1994); el derecho a la presunción de inocencia (SSTC n.ºs 120/1994, 154/1994, 23/1995, 97/1995, 14/1997, 45/1997), que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración (STC n.º 197/1995, 45/1997), con la prohibición absoluta de utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales (STC n.º 127/1996); el derecho a no declarar contra sí mismo (STC n.ºs 197/1995, 45/1997); o el derecho a la utilización de los medios de pruebas adecuados a la defensa (SSTC n.ºs 74/1985, 2/1987, 123/1995, 212/1995, 297/1995, 97/1995, 120/1996, 127/1996 y 83/1997), del que se

---

52 STC n.º 18/1981 de 8 de junio de 1981.

deriva que vulnere el artículo 24.2 C.E. la denegación inmotivada de medios de prueba (STC n.º 39/1997)».[53]

Respecto del derecho a no autoinculparse, en la medida en que forma parte de las garantías establecidas en el artículo 24.2 CE, la doctrina constitucional antes citada sugiere su vigencia en el terreno de las infracciones y sanciones administrativas. La práctica totalidad de la doctrina así lo defiende y el propio TC, aunque no siempre de forma directa, parece entender que dicha garantía resulta de aplicación a todo tipo de procedimientos punitivos, tanto penales como administrativos:

> «No puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el Derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 de la C.E. no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido. El ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o incriminatoria de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquélla pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo».[54]

La no aplicación al ámbito administrativo sancionador de las garantías frente a la autoincriminación podría comportar la desprotección de los valores esenciales que constituyen el fundamento de las mismas por lo que la excepción al principio sentado por el TC no se encontraría justificada con carácter general.

Aun cuando en la mayor parte de los procedimientos administrativos de naturaleza sancionadora hoy vigentes, la eventualidad teórica de que los ciudadanos sufran coacciones abusivas o situaciones

---

[53] STC n.º 7/1998 de 13 de enero de 1998, fs. 5.

[54] STC n.º 197/1995 de 21 de diciembre de 1995, fs. 7.

que violenten su voluntad de forma ilegítima es reducida, no puede negarse que dicha posibilidad, aunque limitada, puede llegar a materializarse, motivo por el que, como principio general y a partir de la doctrina de nuestro TC, debe defenderse *prima facie* la vigencia de las garantías frente a la autoincriminación también en sede de las infracciones y sanciones administrativas.

Dicha formulación general, derivada directamente de la interpretación ofrecida por el TC, no debe llevar sin embargo a afirmar sin más, de forma acrítica, la vigencia del citado derecho en todos y cada uno de los procedimientos sancionadores que puedan incoarse por la Administración.[55] Por el contrario, no puede desconocerse que los procedimientos administrativos de tal naturaleza se desarrollan hoy con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho y que están siempre sometidos al control jurisdiccional, de forma que corresponde a los tribunales de lo contencioso administrativo velar por la legalidad de las sanciones que pudieran imponerse. Dicha circunstancia, junto con la realidad práctica de muchos procedimientos sancionadores administrativos, donde las posibilidades de ejercer una coacción abusiva o ilegítima sobre el ciudadano son remotas, provoca que el fundamento del derecho a la no autoinculpación no se encuentre normalmente en riesgo. Por tal motivo, consideramos que no resulta admisible una invocación apriorística de tal principio como simple excusa para negar cualquier tipo de colaboración a la Administración sino que en todo caso debe exigirse la concurrencia de un razonamiento lógico que permita argumentar en derecho el porqué es preciso alegar en una concreta sede administrativa la garantía frente a la autoincriminación como instrumento para garantizar los valores esenciales que la sustentan.

4.3.1.2. Doctrina del TEDH. La noción de acusación en materia penal

Vista la doctrina sentada por nuestro TC, que nos lleva a defender con carácter general la vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en el derecho sancionador administrativo, podría considerarse

---

55 «Lo que antecede es sólo, sin embargo, la respuesta genérica a la cuestión, igualmente abstracta, acerca de la aplicación o extensión del derecho a no declarar contra sí mismo al procedimiento administrativo sancionador. Llegados a este punto, hemos de examinar finalmente la conformidad o disconformidad de la norma cuestionada con el citado derecho fundamental recogido en el artículo 24.2 C.E». STC n.º 197/1995, fs. 8.

innecesario el estudio de la jurisprudencia emanada del TEDH. Sin embargo, existen varias razones que aconsejan profundizar en el conocimiento de la doctrina del Tribunal de Estrasburgo.

Entre éstas figura lo dispuesto en el artículo 10.2 CE que remite expresamente a los convenios internacionales sobre la materia a la hora de interpretar los derechos fundamentales y las libertades públicas así como el hecho de que nuestro TC en sus últimas sentencias sobre el derecho a no autoinculparse se refiera expresamente a la jurisprudencia del TEDH; pero el interés de dicha jurisprudencia deriva fundamentalmente de que la misma constituye el principal apoyo del que se sirve buena parte de nuestra doctrina para defender la aplicación del derecho a no autoinculparse en el ámbito de los procedimientos tributarios.

Como hemos indicado anteriormente, el CEDH no menciona en su articulado de forma expresa el derecho a no autoinculparse y a no confesarse culpable sino que su reconocimiento deriva de la construcción jurisprudencial elaborada por el TEDH a partir de su vinculación con el principio de presunción de inocencia y la noción de juicio justo.[56] Precisamente por su vinculación con los derechos y garantías establecidos en el apartado 2 del artículo 6 CEDH, que proclama el principio de presunción de inocencia, tales derechos únicamente resultan aplicables en el ámbito de los procesos penales, quedando fuera de su alcance tanto las sanciones administrativas como los litigios de carácter civil.

Los derechos y garantías establecidos en el artículo 6.2 CEDH limitan su ámbito de aplicación a la materia penal, motivo por el que las mismas no tienen incidencia en el marco de las sanciones administrativas o disciplinarias. El CEDH no vincula a los Estados contratantes en el ejercicio de sus potestades sancionadoras de carácter no penal. Esto no significa sin embargo que la mera calificación de una infracción como penal o como administrativa por parte de un Estado contratante sea determinante para decidir la aplicación de las garantías establecidas en el artículo 6.2 CEDH puesto que la consideración penal de un determinado proceso a efectos del Convenio se realiza de forma autónoma a partir

---

[56] STEDH de 3 de mayo de 2001, caso J.B. c. Suiza, § 64; en el mismo sentido, SSTEDH de 8 de febrero de 1996, caso John Murray c. Reino Unido, § 45; de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido, § 68; de 20 de octubre de 1997, caso Serves c. Francia, § 46; de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness c. Irlanda, § 40; de 3 de mayo de 2001, caso Quinn c. Irlanda, § 40; de 8 de abril de 2004, caso Weh c. Austria, § 39.

del concepto de *acusación en materia penal* elaborado por el Tribunal de Estrasburgo.

La noción de *acusación en materia pena* empleada por el TEDH es un concepto autónomo que cuenta con un significado propio en el ámbito del CEDH y cuya delimitación resulta fundamental, pues de la misma se hace depender la vigencia de los principios y garantías penales establecidos en los artículos 6 y 7 del Convenio.

La constatación de que una determinada situación jurídica constituye una *acusación en materia penal* debe realizarse de acuerdo con los parámetros establecidos por el TEDH, parámetros que no tienen porqué coincidir con la categorización dada por las autoridades nacionales. Al defender la autonomía de la noción de *acusación en materia penal*, el TEDH se asegura de que la vigencia de las garantías contenidas en los artículos 6 y 7 del Convenio no se encuentra subordinada a la voluntad soberana de los distintos Estados, que de otra forma podrían eludir su aplicación mediante la simple caracterización de una infracción como administrativa.[57]

4.3.1.2.1. Acusación en materia penal

A la vista de ello resulta preciso delimitar la noción de *acusación en materia penal*, pues, a la luz del CEDH, las garantías frente a la autoincriminación operarán exclusivamente en presencia de dicho concepto, quedando fuera de su ámbito las sanciones administrativas.

---

[57] STEDH de 8 de junio de 1976, asunto Engel contra Países Bajos. STEDH de 21 de febrero de 1984, asunto Ozturk contra Alemania: «49. *La Convention n'empêche pas les Etats, dans l'accomplissement de leur rôle de gardiens de l'intérêt public, d'établir ou maintenir une distinction entre différents types d'infractions définis par le droit interne et d'en fixer le tracé, mais il ne s'ensuit pas que la qualification ainsi adoptée soit déterminante aux fins de la Convention.*

Le législateur qui soustrait certains comportements à la catégorie des infractions pénales du droit interne peut servir à la fois l'intérêt de l'individu (voir, mutatis mutandis, l'arrêt Engel et autres précité, ibidem, p. 33, § 80) et les impératifs d'une bonne administration de la justice, notamment dans la mesure où il décharge les autorités judiciaires de la poursuite et de la répression de manquements, nombreux mais de peu d'importance, à des règles de la circulation routière. La Convention ne va pas à l'encontre des tendances à la ‹décriminalisation› existant – sous des formes fort diverses – dans les États membres du Conseil de l'Europe; le Gouvernement a raison d'y insister. Toutefois, si les États contractants pouvaient à leur guise, en qualifiant une infraction d'administrative plutôt que de pénale, écarter le jeu des clauses fondamentales des articles 6 et 7 (art. 6, art. 7), l'application de celles-ci se trouverait subordonnée à leur volonté souveraine. Une latitude aussi étendue risquerait de conduire à des résultats incompatibles avec l'objet et le but de la Convention».

Desde un punto de vista formal, el TEDH considera que existe *acusación* penal cuando exista una notificación oficial por parte de la autoridad competente del reproche de haber cometido una infracción penal. En el plano material, el mismo Tribunal considera que, atendiendo a la realidad de los diferentes procesos y al margen de las apariencias, una persona se encontrará *acusada* desde el momento en que sobre la misma recaigan importantes repercusiones[58] o su situación personal se vea *sustancialmente afectada*.[59]

Por lo que se refiere a la *materia penal*, el Convenio respeta inicialmente la calificación dada por los diferentes Estados al permitirles que tipifiquen como infracción penal las acciones u omisiones que consideren conveniente. El efecto principal de dicha opción será la de hacer directamente aplicables a dicha infracción las garantías de los artículos 6 y 7 CEDH, independientemente de la valoración que la misma pudiera merecer a la luz del Convenio.[60]

---

58 STEDH de 27 de febrero de 1980, asunto Deweer contra Bélgica: «*L'accusation pourrait aux fins de l'article 6 § 1 (art. 6-1) se définir comme la notification officielle, émanant de l'autorité compétente, du reproche d'avoir accompli une infraction pénale. Plusieurs décisions et avis de la Commission adoptent l'idée, qui semble assez voisine, de ‹répercussions importantes sur la situation› du suspect (affaire Neumeister, série B n.º 6, p. 81; affaire Huber contre Autriche, Annuaire de la Convention, vol. 18, p. 357, § 67; affaire Hätti contre Rép. féd. d'Allemagne, ibidem, vol. 19, p. 1065, § 50, etc.) L'accusation pourrait aux fins de l'article 6 § 1 (art. 6-1) se définir comme la notification officielle, émanant de l'autorité compétente, du reproche d'avoir accompli une infraction pénale*».

59 STEDH de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness contra Irlanda &41.

60 STEDH de 8 de junio de 1976, asunto Engel contra Holanda: «*La Convention permet sans nul doute aux États, dans l'accomplissement de leur rôle de gardiens de l'intérêt public, de maintenir ou établir une distinction entre droit pénal et droit disciplinaire ainsi que d'en fixer le tracé, mais seulement sous certaines conditions. Elle les laisse libres d'ériger en infraction pénale une action ou omission ne constituant pas l'exercice normal de l'un des droits qu'elle protège; cela ressort, spécialement, de son article 7 (art. 7). Pareil choix, qui a pour effet de rendre applicables les articles 6 et 7 (art. 6, art. 7), échappe en principe au contrôle de la Cour.*

Le choix inverse, lui, obéit à des règles plus strictes. Si les États contractants pouvaient à leur guise qualifier une infraction de disciplinaire plutôt que de pénale, ou poursuivre l'auteur d'une infraction ‹mixte› sur le plan disciplinaire de préférence à la voie pénale, le jeu des clauses fondamentales des articles 6 et 7 (art. 6, art. 7) se trouverait subordonné à leur volonté souveraine. Une latitude aussi étendue risquerait de conduire à des résultats incompatibles avec le but et l'objet de la Convention. La Cour a donc compétence pour s'assurer, sur le terrain de l'article 6 (art. 6) et en dehors même des articles 17 et 18 (art. 17, art. 18), que le disciplinaire n'empiète pas indûment sur le pénal. En résumé, l'autonomie de la notion de ‹matière pénale› opère pour ainsi dire à sens unique.»STEDH de 7 de octubre de 1988, asunto Salabiaku: «*Ainsi que le rappellent Gouvernement et Commission, les États contractants demeurent libres, en principe,*

El problema surge cuando, en sentido contrario, un Estado en el ejercicio de sus potestades soberanas opte legítimamente por la despenalización de determinados comportamientos.[61] En estos casos, a fin de evitar que la caracterización de ciertas infracciones como administrativas o disciplinarias pudiera llevar consigo la elusión de las garantías establecidas en el Convenio, el TEDH reserva para sí la competencia para decidir cuándo, materialmente, estamos en presencia de una acusación en materia penal y cuándo, en consecuencia, deben entrar en juego las citadas garantías.[62]

De acuerdo con la jurisprudencia del TEDH pueden señalarse tres criterios, no necesariamente concurrentes, válidos para determinar si una persona se encuentra *acusada de un delito en materia penal* a efectos del artículo 6 CEDH: a) la clasificación de la infracción a tenor de lo dispuesto en la legislación nacional; b) la naturaleza de la infracción y c) la naturaleza y gravedad de la sanción a la que se expone la persona afectada.[63]

Entre estos criterios tanto la doctrina como el propio TEDH suelen destacar la severidad de la sanción como principal indicio para valorar si estamos en presencia de un proceso penal.[64]

---

de réprimer au pénal un acte accompli hors de l'exercice normal de l'un des droits que protège la Convention (arrêt Engel et autres du 8 juin 1976, série A nº 22, p. 34, par. 81) et, partant, de définir les éléments constitutifs de pareille infraction. Ils peuvent notamment, toujours en principe et sous certaines conditions, rendre punissable un fait matériel ou objectif considéré en soi, qu'il procède ou non d'une intention délictueuse ou d'une négligence; leurs législations respectives en offrent des exemple».

61 STEDH de 21 de febrero de 1984, asunto Özturk contra Alemania.

62 STEDH de 8 de junio de 1986, asunto Engel contra Holanda.

63 STEDH de 3 de mayo de 2001, asunto J.B. contra Suiza: «La Cour réaffirme l'autonomie de la notion d'accusation en matière pénale» telle que la conçoit l'article 6. Dans sa jurisprudence, elle a établi qu'il faut tenir compte de trois critères pour décider si une personne est «accusée d'une infraction pénale» au sens de l'article 6 : d'abord la classification de l'infraction au regard du droit national, puis la nature de l'infraction et, enfin, la nature et le degré de gravité de la sanction que risquait de subir l'intéressé (voir, parmi d'autres, *Öztürk c. Allemagne*, arrêt du 21 février 1984, série A nº 73, p. 18, § 50)».

64 Para Aguallo Avilés el análisis de la jurisprudencia del TEDH «*permite concluir que, en última instancia, los elementos decisivos a estos efectos son dos: que la norma que establece la medida restrictiva de derechos tenga alcance subjetivo general y, sobre todo, que dicha medida tenga finalidad disuasora y represiva, para lo cual constituye un indicio – no determinante – la severidad de la misma*». Aguallo Avilés, A. «Aproximación al contenido ...». *Op. cit.*

4.3.1.3. Conciliación de ambas posturas

De lo expuesto hasta ahora resulta que nuestro TC sostiene un principio general favorable a la aplicación del derecho a no autoincriminarse en el ámbito del derecho administrativo sancionador mientras que, por su parte, la jurisprudencia del TEDH lo considera aplicable sólo cuando estemos ante una acusación en materia *penal*. Asimismo, tal y como también hemos apuntado anteriormente, las interpretaciones de ambos tribunales deben ser consideradas en positivo, procurando siempre la mayor extensión posible del derecho fundamental.

A la vista de todo ello, puede concluirse que la doctrina del TC sobre el ámbito de aplicación del derecho a no autoinculparse ofrece mayor amplitud que la señalada por el TEDH en su jurisprudencia. Ello es así por cuanto el TC parte de la identidad sustancial de la pena y de la sanción administrativa para, a continuación, establecer matices a la aplicación de las garantías penales en función de las características de los diferentes procedimientos sancionadores. Frente a este planteamiento, el TEDH es más riguroso al definir el ámbito de aplicación del derecho a no autoincriminarse, ya que no lo extiende a cualquier procedimiento sancionador administrativo o disciplinario sino tan sólo a aquéllos que, especialmente por la severidad de la sanción, merezcan la consideración de materia penal.

Por tal motivo, difícilmente encontraremos un procedimiento sancionador administrativo que incluida en la más exigente calificación de materia penal para el TEDH no merezca sin embargo una plena protección para el TC. Tratándose de sanciones administrativas de *naturaleza penal*, esto es, especialmente graves, difícilmente el TC podría argumentar a favor de la excepción al principio general de aplicación de las garantías del artículo 24.2 CE prevista precisamente para aquellos casos de sanciones más leves o más alejadas de la materia penal. Ello no obstante, si dicha situación llegara a producirse, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 96 y 10.2 CE, el propio TC debería seguir la doctrina del TEDH y garantizar la aplicación del derecho a no autoinculparse.

Dado que para el TC la aplicación de los derechos a no autoincriminarse tiene lugar tanto en las infracciones y sanciones administrativas como en las de carácter penal y que para el TEDH se exige la naturaleza penal de las mismas, el único ámbito de desacuerdo que podría darse entre ambas doctrinas jurisprudenciales es el que derivaría no ya de la calificación administrativa o penal de la sanción

sino de la calificación misma de sanción. Esto es, como veremos, la divergencia podría producirse ante un determinado procedimiento que sin tener para el TC naturaleza sancionadora mereciese en cambio para el TEDH la calificación de *acusación en materia penal*.

4.3.1.4. Aplicación a las infracciones y sanciones tributarias

Las conclusiones anteriores nos llevan a defender la vigencia de los derechos a la no autoincriminación en el ámbito de los procedimientos sancionadores de naturaleza tributaria.

En particular, a la vista de la severidad de las sanciones previstas en los artículos 191 y siguientes de la Ley General Tributaria para las infracciones por dejar de ingresar, obtener indebidamente devoluciones tributarias o acreditar improcedentemente bases o cuotas tributarias, entendemos que los procedimientos sancionadores que se desarrollen para su imposición deben garantizar los derechos a la no autoincriminación. En estos casos, nos encontramos ante procedimientos susceptibles de ser calificados como acusaciones en materia penal y, por ende, deben respetar las garantías establecidas en el CEDH. Paralelamente, entendemos que gozan de esa misma protección a la luz de la doctrina del TC antes expuesta.

Las infracciones y sanciones anteriores son por otra parte las que se encuentran normalmente vinculadas al desarrollo del procedimiento inspector y a las pruebas colectadas en el curso del mismo y, por ese motivo, son las que merecen una especial atención en cuanto ahora nos ocupa.

Respecto del resto de infracciones y sanciones tributarias legalmente tipificadas, la determinación de la vigencia de los derechos a no autoinculparse y la eventual aplicación de los matices a que se refiere el TC deberá realizarse caso por caso, a partir de la valoración de las diferentes circunstancias que concurren en las mismas, prestando especial atención, como se ha indicado, a la gravedad de la sanción.

4.3.2. Aplicación en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria

4.3.2.1. Derecho a no autoinculparse y procedimiento inspector: STC 76/1990

De lo hasta aquí expuesto resulta que, en la medida en que el deber de colaborar con la Administración tributaria encuentra su desarrollo

natural en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, en particular, el procedimiento inspector, y que el derecho a no autoincriminarse se aplica exclusivamente en el ámbito de los procedimientos punitivos, penales o administrativos, no parece que uno y otro puedan entrar en conflicto.

Así parece haberlo entendido el TC, entre otras, en STC n.º 76/1990, en la que tuvo ocasión de pronunciarse expresamente sobre el supuesto conflicto entre el deber de contribuir y el derecho a no autoincriminarse que ahora nos ocupa. En la criticada sentencia, el Tribunal consideró conforme a la Carta Magna la previsión contenida en el artículo 83.3.f) de la Ley n.º 230/1963, General Tributaria, que preveía una sanción de 25.000 a 1.000.000 ptas. para aquellos obligados tributarios que no aportaran los antecedentes requeridos por la Administración Tributaria estableciendo que:

> «[...] Y si en la Sentencia arriba citada sostuvimos que el derecho a la intimidad personal (artículo 18.1 de la Constitución) no puede entenderse de tal modo que constituya un obstáculo que haga imposible o dificulte el cumplimiento del deber declarado en el art. 31 de la Constitución, otro tanto cabe decir cuando se invoca con pareja finalidad el art. 24.2 de la norma suprema, como ahora ocurre, pues es una misma la razón de decidir allí y aquí.
>
> En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido. [...]
>
> Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria».

Buena parte de la doctrina ha visto en dicha sentencia la consagración de la prevalencia del deber de contribuir sobre los derechos fundamentales previstos en el artículo 24.2 CE, al tiempo que la consideran superada por la jurisprudencia del TEDH. En este sentido, señala Soler Roch que la línea jurisprudencial de defensa del derecho

a la no autoinculpación expresada en la Sentencia Funke efectuada por el TEDH «deja, por así decirlo, a los pies de los caballos a nuestro Tribunal Constitucional». García Añoveros, por su parte, considera que los criterios del TC «han sido anulados por el TEDH».[65]

Por nuestra parte, entendemos que el razonamiento expuesto por el TC debe entenderse en su justa medida, evitando, de nuevo, interpretaciones generalizadoras que puedan dar lugar a soluciones excesivamente formalistas e insatisfactorias y, con ello, contrarias al contenido material que las citadas garantías poseen tanto en el CEDH como en la CE.

Como ha reiterado en diferentes ocasiones el TEDH, el objetivo del Convenio radica en asegurar la efectividad de los derechos y libertades en él reconocidos, como derechos y libertades reales y no como meras formulaciones abstractas o ideales sin contenido práctico. Por este motivo, el análisis del ámbito de aplicación del derecho a la no autoincriminación debe realizarse necesariamente desde un punto de vista material, analizando las consecuencias prácticas de la actuación administrativa, huyendo de formalismos y categorías preestablecidas, y acudiendo, una vez más, a la doctrina sentada por el TEDH.

4.3.2.2. Derecho a la no autoincriminación y procedimientos de investigación: jurisprudencia del TEDH

La doctrina mayoritaria ha advertido de forma reiterada que la actual articulación de los procedimientos tributarios de comprobación e investigación y de imposición de sanciones sí supone la colisión del deber de colaborar y el derecho a no autoinculparse y de que la línea establecida en la STC n.º 76/1990 debe entenderse hoy superada como consecuencia de los posteriores pronunciamientos del TEDH.

En este sentido, suele afirmarse que dado que la aportación de informaciones por el contribuyente en el curso del procedimiento inspector se realiza siempre bajo la amenaza de la sanción tipificada en el actual artículo 203 LGT para el supuesto de no colaboración con la Administración Tributaria, dicha información habrá sido obtenida bajo

---

[65] García Añoveros, J. «Una nueva Ley General tributaria. Problemas constitucionales». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 90, 1996, p. 222.

coacción, de forma que su posterior utilización en un procedimiento sancionador comportaría la violación del derecho a no autoincriminarse.

Estas circunstancias ponen de relieve la existencia de posibles puntos de fricción entre los derechos a no autoincriminarse y los intereses públicos vinculados al deber de colaborar con la Administración tributaria; eventuales conflictos que, al margen de la doctrina sentada por la STC 76/1990, deben analizarse a la luz de la jurisprudencia europea. El propio TEDH resume en sus últimas sentencias las posibles situaciones de afectación del derecho a no autoincriminarse:

> «Un examen de la jurisprudencia del Tribunal muestra que existen dos tipos de asuntos en los que el Tribunal ha constatado vulneraciones del derecho a guardar silencio y del derecho a no acusarse a sí mismo.
>
> En primer lugar, existen asuntos que conciernen a la utilización de la coacción con el fin de obtener informaciones susceptibles de acusar a la persona en cuestión en el marco de un proceso penal pendiente o emprendido en su contra, o, en otros términos, concerniente a un delito del que esta persona ha sido ‹acusada›, en el sentido autónomo que reviste esta noción en el artículo 6.1.
>
> Por otro lado, existen asuntos acerca de la utilización en el marco de diligencias penales posteriores de informaciones acusatorias obtenidas por coacción fuera del contexto de un proceso penal.
>
> Sin embargo, resulta igualmente de la jurisprudencia del Tribunal que el derecho a no autoinculparse no impide en sí la utilización de poderes coercitivos con el fin de obtener informaciones fuera del contexto de un proceso penal emprendido contra la persona en cuestión».[66]

---

[66] STEDH de 4 de octubre de 2005, caso Shannon contra Reino Unido. STEDH de 8 de abril de 2004, caso Weh contra Austria: «41. Un examen de la jurisprudence de la Cour montre qu'il y a deux types d'affaires dans lesquelles la Cour a constaté des violations du droit de garder le silence et du droit de ne pas s'incriminer soi-même.
42. Premièrement, il y a les affaires concernant l'utilisation de la contrainte aux fins d'obtention de renseignements susceptibles d'incriminer la personne concernée dans le cadre d'une procédure pénale déjà pendante ou envisagée contre lui, ou, en d'autres termes, concernant une infraction dont cette personne a été «accusée», au sens autonome que revêt cette notion dans l'article 6 § 1 (voir *Funke c. France*, arrêt du 25 février 1993, série A n.° 256-A, p. 22, § 44; *Heaney et McGuinness*, §§ 55-59; *J.B.*, §§ 66-71 [...] précités).
43. Il y a ensuite les affaires concernant l'utilisation dans le cadre de poursuites pénales subséquentes d'informations incriminantes obtenues par la contrainte en dehors du contexte d'une procédure pénale (*Saunders*, précité, p. 2064, § 67, *I.J.L. et autres c. Royaume-Uni*, n.° 29522/95, § 82-83, 2000-IX).

En cuanto ahora nos interesa, la doctrina del TEDH puede resumirse del siguiente modo: si estamos ante una acusación en materia penal, el derecho a no autoinculparse protege al acusado frente al uso de la coacción para la obtención de pruebas autoincrimnatorias. Fuera del contexto de un proceso penal, no se proscribe el uso de poderes coercitivos para obtener pruebas autoincriminatorias, pero el derecho a no autoinculparse proporciona protección frente a la posterior utilización de dichas pruebas en el marco del proceso sancionador.

Esta doctrina, reiterada por el TEDH en su jurisprudencia más moderna, significa que en el ámbito del procedimiento inspector, nada se opone a la exigencia coactiva de informaciones autoincriminatorias por parte de la Administración tributaria sino que el único límite que existe lo es a la utilización de dichas pruebas como fundamento de una ulterior sanción.

Estas conclusiones no son plenamente compartidas por una parte importante de nuestra doctrina que entiende que el TEDH va más allá en la noción de acusación en materia penal y considera que las garantías frente a la autoincriminación son también aplicables a ciertos procedimientos que sin tener en principio naturaleza punitiva pueden desembocar en la imposición de una sanción.

Apoyándose en las sentencias de los asuntos Funke y Bendenoun, la doctrina ha señalado de forma mayoritaria que las citadas garantías debían ser aplicadas a los procedimientos de aplicación de los tributos en la medida en que de ellos podía resultar la imposición de sanciones. Así lo advertían autores como Frommel[67] o Falcon y Tella,[68] ya con

---

44. Il ressort toutefois également de la jurisprudence de la Cour que le droit de ne pas s'auto-incriminer n'empêche pas en soi l'utilisation de pouvoirs coercitifs aux fins d'obtention de renseignements en dehors du contexte d'une procédure pénale visant la personne concernée».

67 Considera el citado autor que «*el derecho a no declarar puede ser invocado no sólo en procesos penales sino en cualquier procedimiento que pueda conducir a la imposición de sanciones o multas incluyendo, entre otros, investigaciones relacionadas con la ley de la competencia (antitrust) e investigaciones por autoridades tributarias o aduaneras*». FROMMEL, S.N. «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?». *RDFHP*, n.º 236/1995.

68 Señala Falcon y Tella que «*tras las sentencias Funke y Bendenoun, tal giro jurisprudencial parece inevitable también entre nosotros, en el sentido de que no cabe ya acudir al deber de contribuir para justificar la exclusión de las garantías penales en el procedimiento de inspección, argumentando que no se trata de un procedimiento estrictamente sancionador. Las citadas*

anterioridad a la Ley n.º 1/1998, y la misma opinión sostienen más recientemente otros autores como García Novoa para quien la más moderna sentencia J.B. contra Suiza no hace sino reconocer el derecho a no autoincriminarse en cualquier procedimiento del que puedan derivarse sanciones.[69]

No compartimos sin embargo las conclusiones anteriores. A diferencia de lo señalado por la doctrina mayoritaria, entendemos que en los casos citados, Funke, Bendenoun y J.B., el motivo por el que el TEDH considera afectados los derechos a no autoincriminarse es porque llega a la conclusión de que, en los concretos asuntos enjuiciados, los procedimientos que se desarrollaban suponían de hecho una *acusación en materia penal* y, en consecuencia, llevaban aparejadas las garantías del artículo 6 CEDH.

Así, en el asunto Funke, el TEDH reconoce que el derecho aduanero francés entonces vigente constituía un verdadero derecho penal especial (& 26) en el que los inspectores contaban con facultades amplísimas (& 57).[70] En el asunto Bendenoun, tras examinar las circunstancias del caso, el TEDH concluye que «en conjunto y relacionados, confieren a la ‹acusación› en litigio un ‹carácter penal› de acuerdo con el artículo

---

sentencias dejan perfectamente claro que también los procedimientos de gestión tributaria deben respetar tales garantías cuando de ellos puedan resultar sanciones». Falcon y Tella, R. «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar». *Quincena Fiscal*, n.º 22/1995.

69 Considera dicho autor que el referido asunto J.B. «*Supuso que el Tribunal de Estrasburgo erigiese definitivamente el derecho a no autoincriminarse como una garantía, no sólo con relación al procedimiento sancionador, sino también respecto a cualquier procedimiento dirigido a otra finalidad del que pudieran derivarse sanciones*». García Novoa, C. «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 3/2005.

70 STEDH Funke contra Francia: «*26. Les dispositions répressives du droit douanier passent en France pour former un droit pénal special...57. Or il n'en allait pas ainsi en l'occurrence. A l'époque des faits – la Cour n'ayant pas à se prononcer sur les réformes législatives de 1986 et 1989, qui visaient à mieux protéger les individus (paragraphe 29 ci-dessus) –, l'administration des douanes disposait de pouvoirs fort larges; elle avait notamment compétence pour apprécier seule l'opportunité, le nombre, la durée et l'ampleur des opérations de contrôle. En l'absence surtout d'un mandat judiciaire, les restrictions et conditions prévues par la loi et soulignées par le Gouvernement (paragraphe 54 ci-dessus) apparaissaient trop lâches et lacunaires pour que les ingérences dans les droits du requérant fussent étroitement proportionnées au but légitime recherché*».

6.1, el cual puede, por tanto, ser aplicado» (& 47).[71] Otro tanto puede decirse respecto del asunto J.B. contra Suiza, en el que existía un único procedimiento mixto tendente tanto a la liquidación como a la imposición de sanciones (& 43) respecto del que el TEDH considera que desde el principio y durante el mismo las autoridades podían haber impuesto una sanción por el delito de evasión de impuestos, motivo por el que concluye que tiene naturaleza penal y por tanto es aplicable el artículo 6 del Convenio (& 48, 49 y 50).[72]

---

71 STEDH Bendenoun contra Francia: «*47. Quant au cas d'espèce, la Cour ne sous-estime pas l'importance de plusieurs des éléments avancés par le Gouvernement. Elle relève cependant, à la lumière de sa jurisprudence et notamment de l'arrêt Öztürk précité, que quatre facteurs jouent dans le sens opposé.*

En premier lieu, les faits incriminés tombaient sous le coup de l'article 1729 par. 1 du code général des impôts (paragraphe 34 ci-dessus). Or il concerne tous les citoyens en leur qualité de contribuables, et non un groupe déterminé doté d'un statut particulier; il leur prescrit un certain comportement et assortit cette exigence d'une sanction.

Deuxièmement, les majorations d'impôt ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais visent pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération d'agissements semblables.

Troisièmement, elles se fondent sur une norme de caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif.

Enfin, elles revêtaient en l'occurrence une ampleur considérable puisqu'elles s'élevaient à 422 534 f pour l'intéressé et 570 398 pour sa société (paragraphe 13 ci-dessus), et le défaut de paiement exposait M. Bendenoun à l'exercice, par les juridictions répressives, de la contrainte par corps (paragraphe 35 ci-dessus).

Ayant évalué le poids respectif des divers aspects de l'affaire, la Cour note la prédominance de ceux qui présentent une coloration pénale. Aucun d'eux n'apparaît décisif à lui seul, mais additionnés et combinés ils conféraient à l'accusation litigieuse un ‹caractère pénal› au sens de l'article 6 par. 1 (art. 6-1), lequel trouvait donc à s'appliquer».

72 STEDH J.B contra Suiza: «*En l'espèce, la Cour constate que la procédure avait notamment pour objet de déterminer les impôts dus par le requérant et, le cas échéant, de procéder à un rappel et d'infliger à l'intéressé une amende pour soustraction d'impôt. Cependant, la procédure n'est pas expressément qualifiée de procédure en rappel d'impôt ou pour soustraction d'impôt.*

De plus, la Cour estime, et les parties ne le contestent pas, que dès le début et tout au long de la procédure les autorités fiscales auraient pu infliger au requérant une amende pour l'infraction de soustraction d'impôt. Selon le règlement conclu le 28 novembre 1996, le requérant s'exposait effectivement à une amende de 21 625,95 CHF. Or la sanction ne tendait pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais avait un caractère essentiellement punitif et dissuasif. En outre, l'amende encourue n'était pas négligeable. Enfin, on ne saurait douter qu'elle était de nature « pénale » (arrêt A.P., M.P. et T.P. c. Suisse précité).

Pour la Cour, indépendamment des autres buts de la procédure, celle-ci, à la lumière de la jurisprudence de la Cour, visait à statuer sur une accusation en matière pénale en ce qu'elle permettait d'infliger une telle amende au requérant.

Dès lors, la Cour conclut que l'article 6 s'applique sous sa rubrique pénale».

En todos los casos anteriores, el TEDH emite sus resoluciones en el marco de unos asuntos respecto de los que, a la vista de sus características específicas y las concretas circunstancias concurrentes, considera que constituyen una verdadera *acusación en materia penal* de acuerdo con el sentido autónomo que dicha noción tiene en el marco del Convenio. Existiendo *acusación en materia penal*, procede en consecuencia la aplicación de las garantías del artículo 6 CEDH.[73]

4.3.2.3. Autoincriminación, investigación y sanción

Llegados a este punto podría argumentarse que el hecho de que el TEDH considere, a efectos de la aplicación del artículo 6 CEDH, que el desarrollo de un procedimiento de investigación supone de facto un proceso penal resulta equivalente a afirmar que el derecho a no autoinculparse se aplica a todos los procedimientos de los que pueda derivarse, de cualquier modo, una sanción puesto que, en uno y otro caso, la doctrina del TEDH implica anticipar la posibilidad de alegar el citado derecho al momento de la investigación.

Sin embargo, la diferencia puede tener cierta relevancia por cuanto la segunda afirmación desconoce el ámbito natural de desarrollo del derecho a no autoinculparse, el procedimiento punitivo, y, al generalizar su aplicación a todo tipo de procesos orientados a la recopilación de pruebas, pone en entredicho la viabilidad de los mismos al tiempo que carece de los elementos necesarios que permitan discriminar cuándo debe ser aplicado el citado derecho, elementos que, como hemos visto, sí ofrece la noción de acusación en materia penal elaborada por el TEDH.

En la medida en que a lo largo de la investigación que se esté llevando a cabo exista un interés digno de tutela y que dicho interés pueda ser diferenciado del componente punitivo que pudiera derivarse

---

73 Coincidimos por ello con la opinión de Aguallo Avilés que considera que «*Y es que, a mi juicio, en dichas decisiones se reconoció expresamente el derecho de los recurrentes a no aportar la información solicitada por el poder público (en el primer caso en virtud del derecho de defensa, en el segundo, del derecho a no autoincriminarse) no porque – como ha sostenido parte de la doctrina – aquélla se exigiera en un procedimiento administrativo de carácter inquisitivo en el que podían obtenerse elementos de prueba utilizables en un procedimiento penal o administrativo sancionador posterior, sino porque tal información se reclamó en el seno de lo que los Tribunales de ámbito europeo consideraron como un verdadero procedimiento punitivo*». Aguallo Avilés, A. *Op. cit.* «Aproximación al contenido ...».

del mismo, siempre será posible la utilización discriminada para uno u otro fin de las pruebas que pudieran haberse obtenido. Más aún, la más reciente jurisprudencia del TEDH, recogida en los asuntos Jalloh y O´Halloran, parece incluso sugerir, en contra de la doctrina anterior, que la vigencia de los derechos a no autoinculparse ante una acusación en materia penal puede verse modulada en función a la importancia de los intereses públicos en juego.[74]

Desde el momento en que un procedimiento inspector se orienta por naturaleza a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, aun cuando el mismo pudiera llegar a ser inicialmente calificado a efectos del CEDH como acusación en materia penal, siempre será posible limitar el uso de las pruebas autoincriminatorias obtenidas bajo coacción al objetivo de la liquidación tributaria y vedar su utilización en el procedimiento sancionador, con lo que el respeto del derecho fundamental pueda finalmente garantizarse. Es decir, siempre resultará posible separar el componente punitivo del proceso de investigación y, en consecuencia, el mismo no debería revestir a nuestros efectos la consideración de acusación en materia penal.

Como hemos apuntado anteriormente y veremos más adelante, no puede afirmarse que el TEDH defienda la aplicación del derecho a no autoinculparse en cualquier tipo de procesos de los que pueda derivarse una sanción o una pena, de forma que se comprometa seriamente su eficacia y finalidad, sino que lo que impide es la utilización ulterior de las declaraciones autoinculpatorias obtenidas bajo coacción como fundamento para imponer el castigo.

Asimismo, como recuerda el TEDH en el asunto J.B. contra Suiza, la misión de dicho Tribunal estriba en analizar si los Estados han conseguido el resultado requerido por el Convenio, pero no indicar qué medios debe utilizar un Estado para cumplir con sus obligaciones.[75]

---

[74] STEDH de 11 de julio de 2006, asunto Jalloh contra Alemania: «*117. Pour déterminer si ce droit a été méconnu, la Cour examinera tour à tour les facteurs suivants : la nature et le degré de la coercition employée pour l'obtention des éléments de preuve; le poids de l'intérêt public à la poursuite de l'infraction en question et à la sanction de son auteur; l'existence de garanties appropriées dans la procédure et l'utilisation faite des éléments ainsi obtenus*».

[75] TEDH asunto J.B. contra Suiza: «*Enfin, le Gouvernement prétend qu'une séparation des procédures – la procédure de taxation ordinaire d'une part, et la procédure pénale pour soustraction d'impôt d'autre part – présenterait des difficultés d'ordre pratique. Cependant, la Cour*

Por tal motivo, se trata de determinar si a la luz de la doctrina anterior, el desarrollo de nuestro procedimiento inspector puede, en su actual configuración, dar como resultado la vulneración del Convenio.

4.3.2.4. El componente punitivo del procedimiento inspector tributario

El respeto a los planteamientos del TEDH por parte de nuestro procedimiento inspector es posible con tal de que se observen determinadas cautelas en orden a garantizar la efectividad del derecho a no autoinculparse. La necesidad de dichas prevenciones deriva fundamentalmente de la estrecha relación que mantienen en la actualidad el procedimiento de comprobación e investigación, de un lado, y el procedimiento sancionador, de otro, lo que provoca que el primero de ellos presente cierto riesgo de verse contaminado por la naturaleza punitiva del segundo.

Habida cuenta de la absoluta generalización de la tramitación abreviada de los procedimientos sancionadores y de que la investigación de los posibles delitos fiscales se realiza de facto por los órganos de la inspección en el marco de un procedimiento de comprobación e investigación, debe admitirse que dichas actuaciones de la Inspección tributaria pueden representar en la práctica la verdadera fase de instrucción tanto de los procedimientos sancionadores como de los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública.

Desde un punto de vista formal, dado que a partir de la Ley n.º 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, el procedimiento de comprobación e investigación se desarrolla de forma separada de los eventuales procedimientos sancionadores que pudieran iniciarse, como regla general, no puede argumentarse que el inicio de un procedimiento inspector equivalga sin más al inicio de un procedimiento sancionador o, si se prefiere, a una acusación en materia penal.

La separación formal de procedimientos iniciada en 1998 se ha reforzado con la Ley n.º 58/2003, General Tributaria, que dedica su Título IV a la potestad sancionadora y dentro de éste su Capítulo IV al procedimiento sancionador en materia tributaria.

---

rappelle que sa tâche consiste à rechercher si les Etats contractants ont atteint le résultat voulu par la Convention, mais non à leur indiquer les moyens à utiliser pour leur permettre d'exécuter leurs obligations au regard de la Convention (De Cubber c. Belgique, arrêt du 26 octobre 1984, série A n.º 86, p. 20, § 35)».

Al igual que la Ley n.º 1/1998, la Ley n.º 58/2003 establece un procedimiento sancionador separado al disponer en su artículo 208:

> «El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente».[76]

También al igual que establecía la Ley 1/1998, se mantiene la incorporación automática de las pruebas obtenidas en el procedimiento inspector al procedimiento sancionador. Así lo dispone el artículo 210 LGT, referido a la instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria cuyo apartado segundo establece:

> «Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución».

Dicho precepto dispone en su apartado quinto:

> «Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación».

A juicio de la mayor parte de los autores la situación actual no ha cambiado sustancialmente respecto de la que se daba bajo la vigencia de la antigua Ley General Tributaria en la que existía un único procedimiento que incluía la liquidación de cuota e intereses y la imposición de sanción. Desde el momento en que es posible la incorporación de los datos obtenidos en el procedimiento inspector al procedimiento sancionador, la separación de procedimientos no deja de ser simbólica, motivo por el que se mantienen, con toda su virtualidad, las tesis anteriores a la Ley n.º 1/1998.[77]

---

[76] A diferencia del artículo 34 de la Ley n.º 1/1998, ya no se habla de «procedimiento separado» o de «expediente distinto o independiente» sino simplemente de tramitación separada.

[77] En este sentido se pronuncia Alonso González cuando refiriéndose al artículo 34 del anterior Real Decreto n.º 1930/1998, de Régimen Sancionador Tributario, señalaba que lo que se propone es «*dejar las cosas como estaban cumpliendo el mandato legal en un plano*

Efectivamente, puede decirse que la separación de procedimientos propuesta por la Ley n.º 1/1998 y mantenida por la Ley n.º 58/2003 es más teórica que real sin que pueda afirmarse que las ventajas para el contribuyente derivadas de la nueva situación sean mayores que los inconvenientes. El fracaso de la reforma de 1998 fue reconocido implícitamente por la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria en su Informe de marzo de 2001, si bien consideró que dicha separación no tenía *«posibilidad de vuelta atrás»*.[78]

A todo ello debe añadirse que la práctica totalidad de los procedimientos sancionadores que se incoan con relación a procedimientos de comprobación e investigación lo hace siguiendo la tramitación abreviada recogida en el artículo 210.5 LGT. Esta realidad supone que en la práctica el procedimiento sancionador carezca propiamente de fase instructora al incorporarse al acuerdo de inicio la propuesta de resolución e incorporarse automáticamente todo el caudal probatorio obtenido en las actuaciones de comprobación. Y otro tanto cabe decir de la instrucción en materia de delito fiscal que en numerosas ocasiones se limita a las actuaciones realizadas y documentadas por la Inspección tributaria.

4.3.2.5 Propuestas de solución

A la vista de la realidad práctica y de la situación jurídica vigente, marcada por la íntima conexión de los procedimientos inspector y sancionador, la doctrina suele arbitrar dos posibles soluciones para conciliar el derecho a la no autoincriminación y los procedimientos tributarios.

La primera solución consistiría en la supresión del deber de colaboración en el seno del procedimiento inspector. Dentro de esta tesis podemos diferenciar una primera línea que propugna derogar la

---

meramente superficial que circunscribe la duplicación de procedimientos a la simple duplicación material de carpetas, papeles, y documentos. La Administración, así, no renuncia a que a la hora de la verdad la gestión de los expedientes <separados> de liquidación y de sanción se haga de forma conjunta, simultánea y programada, del mismo modo que sucedía cuando antes de la innovación legislativa el acta inspectora liquidaba la deuda y también la sanción». ALONSO GONZÁLEZ, L.M. «El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada». *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 237/2002.

78 Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria en su Informe de marzo de 2001. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 236.

infracción por no colaborar con la Administración tributaria, de forma que toda la colaboración con ésta fuera siempre voluntaria y una segunda postura que defiende mantener la sanción por no colaborar pero sólo hasta el momento en que existan indicios de la comisión de una infracción.

Frente a dichos planteamientos, la segunda alternativa propuesta por la doctrina consiste en mantener el deber de colaborar en el seno del procedimiento de inspección y no admitir en el procedimiento sancionador aquellas pruebas que consistan en declaraciones autoinculpatorias obtenidas bajo coacción.

4.3.2.5.1 Necesidad del deber de colaboración. Imposibilidad de su derogación

En defensa de la primera alternativa se argumenta que el deber de contribuir a las cargas públicas no se ve afectado por la negativa de los contribuyentes a colaborar con los órganos de la Inspección pues el ordenamiento jurídico otorga a la Administración tributaria mecanismos suficientes para determinar el importe de las obligaciones tributarias. Como ejemplo de ello suele señalarse la facultad con que cuenta la Inspección para obtener datos de terceros o la posibilidad de acudir al régimen de estimación indirecta previsto en el artículo 53 de la Ley General Tributaria.[79]

El planteamiento anterior no puede se compartido por los argumentos siguientes.

En primer lugar, si se admitiese que los obligados tributarios decidieran libremente en cada momento si aportan o no la información solicitada por la Inspección tributaria, se estaría dejando en manos de éstos la decisión sobre la aplicación del régimen de estimación indirecta. En estas condiciones, el contribuyente valoraría en cada momento, según sus propias circunstancias específicas, si le resulta ventajoso que se acuda al citado régimen de estimación indirecta o si, por el contrario,

---

[79] FALCÓN Y TELLA, R. «Un giro trascendental en la jurisprudencia del tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar». En *Quincena Fiscal* n.º 22/1995. En el mismo sentido, PALAO TABOADA, C. «Lo blando y lo duro del Proyecto de derechos y garantías de los contribuyentes». *Revista de contabilidad y tributación*, n.º 171/1997.

conviene a sus intereses la aportación de los datos necesarios para la cuantificación directa de los elementos de la obligación tributaria. En función del resultado de dicha comparación, sería el contribuyente requerido quien decidiría la forma en que debe aplicársele el sistema tributario. Con ello se retrocedería no ya en el objetivo recaudatorio sino fundamentalmente en la consecución de los principios de igualdad, capacidad económica y justicia tributaria.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el aludido régimen de estimación indirecta de bases y cuotas tributarias únicamente resulta adecuado cuando de lo que se trata es de estimar variables propias de lo que podríamos denominar una actividad económica normal. Dicha actividad normal estaría caracterizada por el desarrollo de actividades empresariales o profesionales dirigidas al mercado o por la realización de operaciones típicas del tráfico económico, ya sea entre empresarios o particulares. Sin embargo, el régimen de estimación indirecta carece de cualquier utilidad cuando de lo que se trata es de investigar complejas tramas de fraude urdidas al margen de cualquier lógica de mercado o de operaciones simuladas cuyo único objeto es precisamente situarse al servicio de la defraudación. En este contexto, permitir a los obligados tributarios que no cumplimenten los requerimientos de información formulados por la Inspección conllevaría directamente la imposibilidad material de perseguir las mencionadas operaciones defraudatorias, operaciones que, por otro lado, son precisamente las que suponen un mayor perjuicio para los intereses del erario público al tiempo que son las que merecen un mayor reproche social.

De igual modo, la posibilidad de determinar las bases y cuotas tributarias acudiendo exclusivamente a la información de terceros tampoco resulta realista. Buena parte de la cuantificación de los hechos imponibles exige conocer informaciones internas de la propia persona inspeccionada que sólo ésta puede facilitar. Por otro lado, la obtención de información de terceros sólo es posible si previamente la Inspección conoce quiénes son esos terceros y para ello será normalmente imprescindible la colaboración, en uno u otro momento, del contribuyente inspeccionado.

Siguiendo esta tesis, en última instancia, el tercero requerido podría negar la aportación de lo solicitado alegando su derecho a la no autoincriminación ya que, en la mayor parte de los casos, la

información solicitada se referirá necesariamente en algún aspecto a su propia situación tributaria. Es el caso de la petición de contratos en los que sea parte, facturas emitidas o recibidas, medios de pago empleados en cobros o pagos, etc. Dicho en otros términos, en la medida en que cualquier tercero puede ser en cualquier momento sujeto de actuaciones inspectoras, dicho tercero podría rechazar la aportación de la información solicitada en la medida en que considerase que puede llegar a resultar autoincriminatoria en un futuro más o menos inmediato. Sería el caso, por ejemplo, de requerimientos de información efectuados a todos los clientes de una empresa que con posterioridad, a raíz de las actuaciones de investigación, resulta acreditado que es una emisora de facturas falsas.

En defensa de esta primera alternativa se ha señalado también la posibilidad de ofrecer ventajas a quienes colaboren aportando voluntariamente los datos requeridos, de forma que la eventual sanción a imponer se viera atenuada. Con ello se conseguiría probablemente mejorar la colaboración del conjunto de contribuyentes pero en ningún caso permitiría el descubrimiento de las defraudaciones cometidas por quienes no colaboran. Por otro lado, debe advertirse asimismo que el ofrecimiento de ventajas puede no resultar totalmente irrelevante para el derecho a no autoincriminarse si supone una presión tal que pueda quedar afectada la voluntad del contribuyente. Dependiendo de las circunstancias, la voluntad del acusado podría verse doblegada por una vía positiva, la del premio, frente al carácter negativo que posee la sanción.

Por último, este primer planteamiento debería ser desestimado porque lleva a considerar que el inicio de un procedimiento inspector supone el inicio del procedimiento sancionador, lo que contradice el principio de presunción de inocencia y desvirtúa la pretendida separación de procedimientos. En ningún caso puede afirmarse que el sujeto de un procedimiento inspector sea, por el mero hecho del inicio del procedimiento, una persona penalmente imputada y que, como tal, esté en posesión de los derechos y garantías propios del ámbito penal.

Algunos autores han matizado la postura anterior al sugerir que el deber de colaboración con la Inspección se mantenga pero sólo hasta el momento en que existan indicios de la comisión de una infracción.

De esta opinión parece ser Palao Taboada para quien, siguiendo el ejemplo del ordenamiento alemán, el «deber de colaboración en el

procedimiento de liquidación debe cesar —y, por tanto, debe dejar de ser sancionable la negativa a prestar la colaboración— desde el momento en que surja el riesgo de incriminación».[80]

Otros autores han intentado determinar el momento concreto en el que el sujeto inspeccionado deviene materialmente imputado y, como tal, se inviste de las garantías procesales penales. Este momento sería aquél en el que sobre el contribuyente existiera un grado suficiente de sospecha que le convirtiera en imputado, de tal forma que llegado dicho momento, la Inspección debería informar mediante diligencia al contribuyente de la concurrencia de las circunstancias anteriores para que desde ese momento deje de colaborar si así lo estima oportuno.[81]

Tampoco consideramos acertadas las propuestas anteriores por cuanto plantearían probablemente situaciones de inseguridad difíciles de corregir. En efecto, si se tiene en cuenta que un procedimiento inspector tiene por objeto diferentes impuestos y períodos impositivos y que la comprobación e investigación se desarrolla simultáneamente sobre multitud de hechos imponibles y demás elementos de la obligación tributaria estrechamente interrelacionados, resultaría muy difícil en la práctica ir articulando dicha garantía para cada uno de los concretos elementos que pudieran ser eventualmente regularizados y luego sancionados. Del mismo modo, si la aparición del primer indicio de infracción supusiera la vigencia del derecho a la no autoincriminación en el ámbito de todo el procedimiento, nos encontraríamos en la primera alternativa antes descrita.

Por otro lado, si la apreciación sobre el carácter autoincriminatorio de su declaración y sobre la aparición de indicios de infracción se dejara en manos del contribuyente se estaría derogando de hecho el deber de

---

80 PALAO TABOADA, C. «Lo blando y lo duro...». *Op. cit.*

81 Señala a este respecto Alonso González: «*Si según parece, sólo cabe negar la inculpación en el seno de un procedimiento o proceso sancionador y siempre en calidad de imputado, deberán tomarse las medidas precisas para situarse en el momento procesal idóneo. Evidentemente, y en cuanto a la cronología procesal, en el plano tributario no encontraremos una total equivalencia con los diversos momentos por los que discurre el proceso penal. Luego, haciendo nuestra una concepción de imputación material que supere los formalismos procesales, tal y como hace el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1989, entendemos que el sujeto pasivo tributario es susceptible de convertirse en imputado a efectos punitivos cuando pese sobre él un grado suficiente de sospecha. Desde ese momento, el sujeto estará en condiciones de alegar en su favor el derecho a no autoinculparse*». ALONSO GONZÁLEZ, L.M. «El derecho a no autoinculparse...». *Op. cit.*,

contribuir desde el mismo momento del inicio del procedimiento inspector. Si a un contribuyente se le requiere una información cualquiera, eventualmente autoincriminatoria o no, y su no aportación no tiene implicación alguna, un contribuyente que actúe movido por la razón, ante posibles consecuencias negativas, simplemente no contestará.

Las opciones anteriores presentan el problema adicional de que no se ajustan a la realidad de una investigación tributaria. Como ya señaló el juez Martens en el asunto Saunders, las características de los fraudes fiscales y económicos se diferencian de otros posibles delitos como el robo o el asesinato en que en éstos el descubrimiento del delito precede casi siempre a la investigación, cuyo objeto es precisamente descubrir al culpable, mientras que en materia de fraude, el objeto principal de la investigación es generalmente el determinar si ha existido o no alguna infracción.[82] Como argumenta el citado juez, esta diferencia es fundamental en la medida en que explica el motivo por el que la investigación de los delitos «comunes» se encontraría amparada por el artículo 6 CEDH y no

---

[82] Opinión disidente de los jueces Martens y Kuris en STEDH de 17 de diciembre de 1996: «*25. The argument is flawed in that it disregards a difference between the various forms of serious fraud and such ordinary crimes as robbery, violence and murder which in the present context is essential:in ordinary crime cases discovery of the crime nearly always precedes the investigation which, consequently, as a rule merely aims at establishing ‹who did it›; whilst in fraud cases the investigation generally has as its first and main purpose to establish whether or not a crime has been committed at all. This difference is essential since it explains why investigations into ordinary crimes as a rule come within the ambit of Article 6 (art. 6), whilst investigations in the field of possible fraud do not: those who are targeted by investigations of the former type as a rule ipso facto become ‹charged with a criminal offence› within the autonomous meaning of this expression in Article 6 (art. 6), whilst those who are under an investigation into possible fraud do not, and, therefore, may, without violation of Article 6 (art. 6), be denied the privileges under discussion in the first tier.*

As to the second tier, where a charge has been brought so that Article 6 (art. 6) ipso facto applies always, there are sound arguments for distinguishing corporate fraud from other species of crime. First, there are important typological differences between the often well bred, highly sophisticated corporate wrongdoer and other criminals and, secondly, there is the essential feature which these forms of fraud share and sets them apart from other species of crime, namely that generally they are only detectable after an investigation of the type referred in paragraph 17 above and, moreover, may only be successfully prosecuted when the results of that investigation may be used in evidence against the wrongdoer (see paragraph 22 above).

For these reasons the argument fails. So does a similar objection from the applicant which puts the same argument in the form of alleged discrimination between ‹corporate criminals› who are deprived of the two immunities under discussion and ‹ordinary criminals› who enjoy them. The differences just mentioned imply that the cases are not similar, whilst the argument moreover fails to take into account the essential difference between the very urbane proceedings before the DTI inspectors and custodial police questioning».

sucedería lo mismo con las investigaciones en materia de fraude. En el primer caso, las personas objeto de la investigación se consideran por ese mismo hecho objeto de una acusación penal a efectos del CEDH, mientras que no ocurre lo mismo en los supuestos de fraude económico en los que, en la inmensa mayoría de los casos, la existencia de irregularidades sólo puede ser descubierta tras una labor de investigación previa.[83] De acuerdo con ello, en el curso de una investigación, el contribuyente investigado únicamente podría negarse a aportar información autoinculpatoria si señala una posibilidad razonable de que dicha información resultaría autoincriminatoria respecto de un delito no fiscal.

4.3.2.5.2. Mantenimiento del deber de colaborar. No utilización de pruebas autoincriminatorias

Debe advertirse que el rechazo que propugnamos a esta primera línea doctrinal no implica necesariamente negar que, bajo determinadas circunstancias, el desarrollo del procedimiento inspector pudiera llegar a ser considerado a la luz de la jurisprudencia del TEDH como una *acusación en materia penal*. Como exponemos a continuación, lo que se defiende es que generalmente el procedimiento inspector difícilmente podrá ser calificado como acusación en materia penal y que, aún cuando mereciera dicha calificación teórica, el concreto desarrollo del procedimiento no implicaría en la práctica riesgo alguno para los intereses

---

[83] Las diferencias apuntadas por el Juez Martens pueden no ser ajenas a la aplicación que cierta jurisprudencia de los tribunales de Estados Unidos realiza del privilegio frente a la autoincriminación. Ante la aplicación generalizada de la citada garantía, defendida por el TEDH para todo tipo de procesos penales, una relevante línea jurisprudencial norteamericana distingue entre delitos fiscales y no fiscales a la hora de aplicar la quinta enmienda. Según dicha doctrina, los contribuyentes únicamente podrían alegar el privilegio de la quinta enmienda si se vieran acusados de un delito no fiscal (no-tax crimes) mientras que dicha garantía no podría ser invocada si el delito investigado es un delito fiscal (tax crimes). Doctrina seguida principalmente por el Ninth circuit. Asunto Troescher vs. United States, 75 AFTR 2d 2118 (1996), Asunto Doe vs. United States, 465 US 605 (1984) o Fuller vs. United States 786 F2d 1437 (1986). No obstante, el propio Tribunal de Apelación del Ninth circuit, parece haber modificado su postura inicial, al haber revocado su decisión inicial en el asunto Troescher vs. USA, 99 F3d, 933,936 (1996). Sobre la aplicación en los Estados Unidos de América del derecho a no autoinculparse *vid*: Ribes Ribes, A. «El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana». *REDF*, n.º 105.

protegidos por el derecho a no autoinculparse con lo que el resultado perseguido por el CEDH quedaría finalmente salvaguardado.

Consideramos, pues, que la segunda de las tesis propuestas es la más armónica con la jurisprudencia del TEDH y la que mejor se acomoda a la normativa vigente. La solución que se propone pasa por mantener el deber de colaborar y la sanción por su incumplimiento en el seno del procedimiento inspector y evitar que se incorporen al procedimiento sancionador como prueba declaraciones autoincrimnatorias obtenidas bajo coacción. Con ello se trata de extraer del procedimiento inspector el componente punitivo que, por naturaleza, le es ajeno.

Este proceder se muestra conforme con la doctrina del TEDH que no discute la posibilidad de sancionar la no colaboración en un procedimiento inspector, sino la posterior utilización de las pruebas obtenidas bajo coacción en un procedimiento sancionador contra el mismo sujeto:

> «Sin embargo, resulta igualmente de la jurisprudencia del Tribunal que el derecho a no autoinculparse no impide en sí la utilización de poderes coercitivos con el fin de obtener informaciones fuera del contexto de un proceso penal emprendido contra la persona en cuestión».[84]

De forma similar a lo establecido por nuestro TC en la STC n.° 76/1990 respecto de la actuación de la Inspección de Hacienda, el TEDH reconoce expresamente que la extensión generalizada de las garantías del artículo 6 CEDH a los procedimientos de investigación representaría un obstáculo insalvable para una regulación efectiva por razones de interés público de las actividades comerciales y financieras.[85]

---

[84] STEDH Shannon contra Reino Unido, Weh contra Austria: «44. *Il ressort toutefois également de la jurisprudence de la Cour que le droit de ne pas s'auto-incriminer n'empêche pas en soi l'utilisation de pouvoirs coercitifs aux fins d'obtention de renseignements en dehors du contexte d'une procédure pénale visant la personne concernée*».

[85] STEDH Saunders contra Reino Unido, &67: «*In this respect the Court recalls its judgment in Fayed v. the United Kingdom where it held that the functions performed by the inspectors under section 432 (2) of the Companies Act 1985 were essentially investigative in nature and that they did not adjudicate either in form or in substance. Their purpose was to ascertain and record facts which might subsequently be used as the basis for action by other competent authorities – prosecuting, regulatory, disciplinary or even legislative (judgment of 21 September 1994, Series A no. 294-B, p. 47, para. 61). As stated in that case, a requirement that such a preparatory investigation should be subject to the guarantees of a judicial procedure as set forth*

Si el problema mayoritariamente denunciado por la doctrina radica en la incorporación automática de las pruebas autoincriminatorias obtenidas bajo coacción en el seno de un procedimiento inspector a un procedimiento sancionador ulterior, la solución no pasa por hacer inviable el procedimiento de comprobación e investigación sino necesariamente por establecer las cautelas adecuadas en el seno del eventual procedimiento sancionador que se inicie con posterioridad. Se trata de trasladar el problema a su verdadera sede que no es otra que el ámbito punitivo, pues es en éste y no en el procedimiento inspector donde el derecho a no autoincriminarse puede resultar afectado.[86]

A efectos prácticos, dado que el problema surge cuando al iniciar el procedimiento sancionador pueden incorporarse datos autoincriminatorios obtenidos bajo coacción, es en dicho momento cuando, de oficio o a instancia del contribuyente, el órgano instructor debe desechar aquellos elementos de prueba que resultando declaraciones autoincriminatorias hayan sido obtenidas bajo coacción.[87]

La LGT vigente permite esta posibilidad en su artículo 210 al disponer que se incorporen al procedimiento los datos, pruebas o circunstancias obtenidos que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador y, entre éstos, no deben figurar las eventuales declaraciones autoinculpatorias obtenidas bajo coacción.

De no hacerlo el instructor del procedimiento sancionador, el Inspector Jefe, en su resolución sancionadora, debería obviar aquellos elementos de prueba en los que concurran tales circunstancias. En último extremo, serían los tribunales de justicia los que valorarían si ha

---

in Article 6 para. 1 (art. 6-1) would in practice unduly hamper the effective regulation in the public interest of complex financial and commercial activities (ibid., p. 48, para. 62)».

86 De esta opinión parece ser Sanz Díaz-Palacios: «*Consiguientemente, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación no se verían dificultadas por el ejercicio de este derecho: invocarlo carecería de sentido si, como proponemos, el material obtenido en las declaraciones autoinculpatorias realizadas bajo coacción no ha de utilizarse para fundamentar la represión de los ilícitos tributarios. Dicho material no constituiría prueba legítima al respecto en sede jurisdiccional*». SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la hacienda pública*. Madrid: COLEX, 2004.

87 García Berro señala a este respecto la necesidad de consagrar una *barrera selectiva* entre el procedimiento de aplicación de los tributos y el procedimiento sancionador. GARCÍA BERRO, F., *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General* Tributaria. Barcelona: Marcial Pons, 2004, p. 186.

habido autoincriminación bajo coacción e invalidarían, en su caso, las pruebas viciadas. Todo ello por aplicación y con el alcance derivado del artículo 11.1 de la Ley Orgánica n.º 6/1985 de 1 de julio de 1985, del Poder Judicial.[88]

Otro tanto cabe decir del ámbito penal donde las garantías para los afectados deberían ser todavía mayores. Ello se debe tanto al relativo valor que poseen a efectos de prueba los informes de la Inspección como a que las eventuales confesiones o declaraciones autoincriminatorias obtenidas en el curso de la inspección deberían reproducirse ante el juez, el cual debería desechar todas aquellas pruebas que contraviniesen los derechos fundamentales enunciados en el artículo 24.2 CE.[89] A este respecto, a lo largo de todo el proceso corresponderá al Juez y al Ministerio Fiscal velar por el cumplimiento de las garantías procesales de los acusados.[90]

---

88 El citado precepto dispone que «[...] *No surtirán efectos las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales*». El alcance de dicho precepto ha sido desarrollado por el TC dando lugar a lo que se conoce como teoría de la conexión de la antijuridicidad, STC n.º 81/1998 de 2 de abril de 1998.

89 El Tribunal Supremo niega la validez como prueba de la declaración del imputado en sede policial cuando no ha sido ratificada judicialmente o no va acompañada de otro material probatorio. STS 22-2-2006: «Es doctrina de esta Sala, como es exponente la sentencia n.º 349/2002,, que las declaraciones en sede policial, por sí solas, no pueden ser valoradas en orden a fundar una sentencia condenatoria, ya que al ser prestadas ante la policía, pueden ser fuente de prueba pero no prueba en sí misma, ni aún con su lectura en el Plenario de acuerdo con el art. 714 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal porque tal lectura no transmuta la naturaleza del atestado y de todas las diligencias que la integran, ya que la única autoridad dotada de suficiente independencia para generar actos de prueba es el propio Juez de Instrucción, y nótese que el propio artículo 714 citado al referirse a la diversidad de declaraciones del testigo imputado, se refiere a las prestadas ‹en el sumario›, y por tal no puede estimarse el atestado policial que sólo se integra por actos de investigación que a lo sumo pueden ser fuentes de prueba pero no prueba en sí mismos, y quedan extramuros de la encuesta judicial en sentido propio. [...] La Sala ‹a quo› ha dispuesto en directo de dichas declaraciones testificales de los agentes que valora con inmediación y que le permite adicionalmente apreciar las condiciones de ausencia de coacción y asistencia letrada en que se prestó la declaración del coimputado».

90 STC n.º 97/2006 de 27 de marzo de 2006: «De acuerdo con la doctrina de este Tribunal, las declaraciones incriminatorias de los coimputados, cuya valoración es legítima desde la perspectiva constitucional, dado su carácter testimonial, carecen de consistencia plena como prueba de cargo cuando, siendo únicas, no resultan mínimamente corroboradas por otras pruebas (por todas, entre las más recientes, SSTC n.º 70/2002 de 3 de abril de 2002, fs. 11; n.º 190/2003 de 27 de octubre de 2003, fs. 5; n.º 312/2005 de 12 de diciembre de 2005, fs. 1; n.º 1/2006 de 16 de enero de 2006, fs. 6). Esto significa, en palabras de la STC n.º 115/1998 de 1 de junio de 1998, que «antes de ese mínimo [de corroboración]

4.4. Contenido del derecho a no autoincriminarse

4.4.1. El concepto de declaración

4.4.1.1. La declaración como testimonio

Para hablar de derecho a no autoincriminarse es necesario que exista una confesión o una declaración autoinculpatoria del propio acusado. El artículo 24.2 CE habla a este respecto del derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, *declarar* significa «manifestar o explicar lo que está oculto o no se entiende bien» mientras que confesar se define como «expresar alguien voluntariamente sus actos, ideas o sentimientos verdaderos».[91] El diccionario de uso del español María Moliner define *confesar* como «decir alguien una cosa que antes o a otras personas ha procurado ocultar».[92]

Con arreglo a las citadas definiciones parece que el derecho a no autoincriminarse se refiere básicamente a la emisión de declaraciones o testimonios, orales o escritos, por parte del contribuyente-acusado. De este modo, el citado derecho no alcanzaría a la aportación de cualesquiera otras pruebas distintas de aquéllas.

Así parece entenderlo el TC cuando niega el carácter de declaración autoinculpatoria al control de alcoholemia:

> «[...] el deber de someterse al control de alcoholemia no puede considerarse contrario al derecho a no declarar, y no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, pues no se obliga al detectado a emitir una declaración que exteriorice un contenido, admitiendo su culpabilidad, sino a tolerar que se le haga objeto de una especial modalidad de pericia, exigiéndole una colaboración no equiparable a la declaración comprendida en el

---

no puede hablarse de base probatoria suficiente o de inferencia suficientemente sólida o consistente desde la perspectiva constitucional que demarca la presunción de inocencia (fs. 5). Esta exigencia de corroboración responde a que la declaración de un coimputado es una prueba ‹sospechosa› (STC n.º 68/2001 de 17 de marzo de 2001, fs. 5) cuando se trata de la única prueba de cargo, en la medida en que el acusado tiene derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (artículo 24.2 CE), garantías instrumentales del más amplio derecho de defensa (por todas, STC n.º 233/2002 de 9 de diciembre de 2002, fs. 3).

91 *Diccionario de la Real Academia Española*. Madrid: Espasa, 21.ª Ed., 1992.

92 «Confesar»: del lat «confessare», deriv. de «confiteri» y éste de «fateri», de la raíz «fari», hablar. *Diccionario María Moliner* de uso del español. GREDOS, 1994.

ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución».[93]

Esta conclusión debe considerarse lógica si se tiene en cuenta que el núcleo del derecho a no autoincriminarse descansa en garantizar la integridad y fiabilidad de la voluntad exteriorizada por el acusado evitando que una eventual condena resulte errónea al haberse fundado en una confesión falsa arrancada merced a la coacción. En la medida en que las pruebas incriminatorias no dependan de la voluntad del acusado porque tengan una existencia independiente de la misma, tales pruebas no estarán amparadas por el derecho a no autoinculparse del artículo 24.2 CE. Precisamente por existir al margen de la voluntad del interesado, la eventual coacción que se ejerza sobre dicha voluntad en ningún modo podría afectar a la existencia o sentido de las pruebas que pudieran obtenerse. De este modo, en ningún caso podrá alegarse el derecho a la no autoincriminación para justificar la negativa a aportar contabilidades, facturas u otros documentos propios del tráfico mercantil, puesto que, en principio, su existencia y contenido no podrán verse afectados por una eventual coacción ejercida sobre el contribuyente-acusado.[94]

4.4.1.2. Los documentos y otras pruebas como declaración autoinculpatoria: la existencia independiente de la voluntad del acusado

El TC niega la consideración de declaración autoinculpatoria a los documentos contables (STC n.º 76/1990):

> «Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la ‹declaración› comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (*verbi gratia* el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario

---

93 STC n.º 103/1985 de 4 de octubre de 1985, fs. 3.

94 Así lo entiende Marcos Cardona, para quien las garantías frente a la autoincriminación no pueden invocarse ante la solicitud de libros de contabilidad, registros y demás documentos que los sujetos pasivos tengan la obligación de llevar y conservar. Marcos Cardona, M. *El procedimiento sancionador tributario*. Madrid: Iustel, 2005.

> al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable —SSTC n.os 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras muchas—, cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria».

De acuerdo con ello, puede afirmarse que en la práctica de los procedimientos tributarios las declaraciones autoinculpatorias se reducen fundamentalmente a las manifestaciones efectuadas por el contribuyente-acusado recogidas normalmente en diligencia no extendiéndose a la solicitud de documentos cuya existencia se conoce o son de llevanza obligatoria.

En parecidos términos se pronuncia un sector doctrinal como Cruz Padial[95] o García Novoa quien considera que tendrían existencia independiente de la voluntad del acusado y por lo tanto no se encontrarían bajo la protección del artículo 24.2 CE, todos los elementos que estén en el cuerpo del requerido (sangre, orina, aire en pulmón...), así como los documentos elaborados por terceras personas (facturas, contratos...) e incluso los documentos elaborados por el sujeto inspeccionado en la medida en que fueran de llevanza obligatoria, como lo sería la contabilidad. No tendrían tal consideración, en cambio, ni las manifestaciones efectuadas en diligencia por el sujeto inspeccionado o su representante ni todos aquellos documentos cuya llevanza no es obligatoria.[96]

Otros autores extienden sin embargo el ámbito de protección de las garantías a todo tipo de documentos o soportes. En este sentido, Falcon y Tella parece considerar que el derecho a la no autoincriminación afectaría

---

95 De esta opinión parece ser Cruz Padial cuando señala que «*En síntesis podemos inferir que, cuando la obligación contable sea establecida por norma legal de carácter material, Código de Comercio, no podrá invocarse el derecho a no autoincriminarse, ya que dicha información podrá ser obtenida sin contar con la voluntad del contribuyente...*». CRUZ PADIAL, I. «Simplificación tributaria: viabilidad de las estimaciones objetivas». *Quincena Fiscal*, n.º 14/2006.

96 GARCÍA NOVOA, C. *Op. cit.* «Una aproximación del Tribunal Constitucional...».

a cualquier tipo de dato o antecedente, incluidos los libros contables o las facturas.[97]

En este contexto no falta quien a la luz de las sentencias n.os 18/2005 y 68/2006 sugiere la posibilidad de que el Tribunal Constitucional hubiera modificado su postura inicial de no considerar declaración autoinculpatoria la aportación de documentos. En este sentido se pronuncian Silva Sánchez o García Novoa[98] si bien otros autores se muestran más cautos a la hora de extraer conclusiones. Es el caso de López Díaz[99] o de Merino Jara quien considera que poco es lo que deja

---

97 «En el fondo, por tanto, la extensión del derecho a no declarar al procedimiento inspector no supone vaciar de contenido el deber de contribuir, sino únicamente equiparar la situación de quien no lleva libros o no conserva las facturas u otros antecedentes con trascendencia tributaria (y por tanto, le resulta materialmente imposible facilitar tales documentos a la inspección) con la de aquellas personas que teniendo en su poder dicha documentación optan por no facilitarla al actuario, porque piensan que puede resultar perjudicial a sus intereses». Falcón y Tella, R. *Op. cit.* «Un giro trascendental en la jurisprudencia...».

98 Señala Silva Sánchez que a su juicio las mencionadas sentencias «acogen la tesis de que en los casos en que una persona aporta, bajo coacción, documentos en el marco del procedimiento de inspección tributaria y luego, ella misma, es condenada en un procedimiento penal con base en tales documentos, tiene lugar una vulneración del artículo 24.2 CE». Silva Sánchez, J.M. «Deberes tributarios de colaboración y derecho a no autoinculparse: la postura del tribunal constitucional». En *Togas*, 25 de mayo de 2006. Entiende García Novoa que «Esta postura del TC permite conjeturar acerca de cuál sería la respuesta desde el punto de vista de la tutela del derecho a no autoincriminarse si no hubiese concurrido esta divergencia de sujetos; esto es, si las actuaciones no se hubiesen desarrollado ante los representantes de una sociedad que sólo puede ser incriminada a través de sus administradores. Es más; la propia limitación de la respuesta del TC puede permitir inferir que, a sensu contrario, se estaría vulnerando el artículo 24, 2 de la Norma Fundamental (RCL 1978, 2836) si la información se hubiese requerido al mismo sujeto que resulta incriminado, por ejemplo, si los hechos se hubiesen referido a un empresario persona física». García Novoa, C. *Op. cit.* «Una aproximación del Tribunal Constitucional ...».

99 «A pesar de la desestimación del caso concreto, la Sentencia mencionada resulta sumamente interesante por dos razones: De una parte porque recoge explícita y minuciosamente la doctrina sentada por el TEDH a la hora de perfilar el derecho a no autoinculparse y la aplica a la hora de resolver el recurso de amparo solicitado. De otra, porque da a entender que de concurrir la identidad subjetiva que resulta esencial, se otorgaría el amparo, abriendo así vías de recurso de cara al futuro. Diríamos que el TC dice no al concreto recurso, pero parece abrir la puerta a un sí futuro cuando coincidan los sujetos. Para ello quedan pendientes las precisiones sobre los elementos objetivos de la no autoinculpación, donde deberán dilucidarse cuestiones de tanto interés como si el principio se proyecta sólo sobre declaraciones o también sobre otras manifestaciones o aportaciones de información del sujeto infractor, o si la no inculpación se limita sólo a la generación de pruebas por el imputado o, si por el contrario, se extiende también a la aportación de pruebas preexistentes». López Díaz, A. «Principio de no autoinculpación y

entrever la STC n.º 18/2005 sobre el derecho a no autoincriminarse y sobre la hipotética solución que habría derivado de existir identidad subjetiva.[100]

Tampoco consideramos determinante a estos efectos lo apuntado por la STC n.º 161/1997, de 2 de octubre de 1997, cuando dispone que:

> «A la luz de lo anterior tiene pleno sentido la diversidad de perspectivas que desde el propio seno del artículo 24.2 CE, y partiendo de un origen y un fundamento dogmático común, aplican al precepto cuestionado el órgano judicial cuestionante y el Fiscal General. La de los derechos a la no declaración y a la no confesión es, desde cierto punto de vista, más restringida, pues puede considerarse que comprende únicamente la interdicción de la compulsión del testimonio contra uno mismo. Mayor amplitud tiene la prohibición de compulsión a la aportación de elementos de prueba que tengan o puedan tener en el futuro valor incriminatorio contra el así compelido, derivada del derecho de defensa y del derecho a la presunción de inocencia. Esta amplitud, sin embargo, debe someterse a un doble tamiz en el complejo equilibrio de garantías e intereses que se concitan en el procedimiento sancionador: las garantías frente a la autoincriminación se refieren en este contexto solamente a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio.
>
> Así, en primer lugar, tal garantía no alcanza sin embargo a integrar en el derecho a la presunción de inocencia la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación o que puedan disponer las autoridades judiciales o administrativas. La configuración genérica de un derecho a no soportar ninguna diligencia de este tipo dejaría inermes a los poderes públicos en el desempeño de sus legítimas funciones de protección de la libertad y la convivencia, dañaría el valor de la justicia y las garantías de una tutela judicial efectiva».[101]

Consideramos que la no autoincriminación se reduce fundamentalmente al ámbito de las declaraciones o manifestaciones y no a otro tipo de información que preexista al margen de la voluntad del acusado porque, como ha señalado Herrera Molina, «el obtener coactivamente

---

procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (a propósito de la STC n.º 18/2005, de 1 de febrero de 2005». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 16/2005.

100 Merino Jara, I. «Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública. Sentencia comentada: STC n.º 18/2005, de 1 de febrero de 2005». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 4/2005.

101 STC n.º 161/1997 de 2 de octubre de 1997, fs. 6.

tales datos supone violentar la voluntad del acusado, pero no implica el riesgo de obtener pruebas falsas».[102]

Para Aguallo Avilés y García Berro el elemento diferencial para considerar afectado el derecho a la no autoincriminación radica en que la información requerida, sea verbal o documental, se encuentre o no al alcance de la Administración Tributaria. Para dichos autores «no es lo mismo que la inspección de los tributos reclame coactivamente de un obligado tributario la aportación-o, lo que es igual, la localización— de la contabilidad «B» cuya existencia presume o conoce con certeza, en cuyo caso le está reclamando información que no está al alcance del poder público en el momento del requerimiento que, una vez precintado el local de negocios, reclame que se le entreguen los documentos que se encuentran a la vista —esto es, al alcance del actuario— en una determinada estantería».[103]

No consideramos que el hecho de que la información se encuentre o no al alcance de la Inspección sea determinante para diferenciar la posibilidad de autoincriminación. Siguiendo el ejemplo de los autores citados, si una vez precintado el local, los libros o documentos desaparecen y quedan, por lo tanto, fuera del alcance de la Inspección, el requerimiento para la aportación o localización de los mismos no afectaría al derecho a no autoincriminarse ya que su existencia y su contenido se encuentran al margen de la voluntad del contribuyente y, por lo tanto, a salvo de una eventual coacción que pudiera ejercerse por las autoridades.

Para Sesma Sánchez y Aníbarro Pérez lo relevante no es que los documentos existan o no con independencia de la voluntad del interesado sino que la Administración exija coactivamente al sujeto imputado su aportación. A este respecto, entienden que una pistola utilizada en un homicidio existe con independencia de la voluntad del asesino, pero la policía no puede pedirle al sospechoso coactivamente que la entregue.

---

[102] Herrera Molina, P.M. «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector». *Impuestos*, n.º 15/1997.

[103] Aguallo Avilés, A. y F. García Berro. «El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana». En *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 1, enero 2001.

podrá inspeccionar y buscarla, pero no puede exigir al sujeto su entrega para condenarle.[104]

En el caso planteado, al margen de que existe ya una acusación en materia penal en marcha y de que en el interrogatorio policial subyace un único fin de naturaleza punitiva, es claro que la aportación de la pistola tendría carácter autoincriminatorio, pero como se ha apuntado anteriormente al hablar del fundamento del derecho, en este caso, el riesgo que se protege es el de sufrir coacciones abusivas por parte de la policía a lo largo del interrogatorio. En un supuesto como éste, la formulación del derecho a no autoinculparse asegura preventivamente la protección de derechos como la integridad, la libertad y la dignidad, aún cuando no se pruebe directamente su vulneración. Si el sujeto detenido proporciona la información con respeto a dichos derechos y en presencia de su abogado, la prueba suministrada resultará normalmente válida al no existir dudas sobre la presencia de eventuales torturas o coacciones abusivas. A este respecto, debe recordarse que el derecho a no autoincriminarse otorga protección tanto al inocente como al culpable, por lo que en un caso como este, se protege al sospechoso de sufrir presiones para que confiese algo que puede ser que desconozca. En estos casos la coacción no se permite, entre otras razones, porque es posible que el sospechoso no sea el culpable y desconozca la existencia de la pistola.

El contenido autoincriminatorio de una prueba sólo goza de protección en la medida en que se afecte al fundamento del derecho. Por dichos motivos, tanto el TC como el TEDH admiten la obtención de pruebas de ADN o de sangre, cuyo contenido puede resultar incontestable desde el punto de vista autoincriminatorio, aún contra la voluntad del sospechoso.[105] En estos casos, a pesar de su potencial autoinculpatorio, la obtención del ADN no está protegido por el derecho a la no autoincriminación sino que los derechos más directamente afectados serán los derechos a la libertad, la dignidad o la intimidad, que serán

---

[104] Sesma Sánchez, B. y S. Aníbarro Pérez. *Infracciones y sanciones tributarias*. Valladolid: Lex Nova, 2005, p. 235.

[105] En su sentencia de 11-10-2006, el Tribunal Supremo establece la validez de la prueba de ADN obtenida contra la voluntad del sospechoso, habiendo recurrido incluso excepcionalmente a cierta fuerza física. Así lo entiende Muñoz Cuesta, J. «Obtención de muestras del inculpado contra su voluntad para determinar su ADN: posibilidad de utilizar la fuerza física», en www.westlaw.es.

los derechos que el juez deberá ponderar adecuadamente a la hora de permitir la afectación de los mismos para la obtención de pruebas.

Lo dicho hasta aquí en modo alguno puede interpretarse en el sentido de que el ejercicio de una coacción indebida para la obtención de pruebas distintas de la confesión deba ser tolerada. Por el contrario, cualquier tipo de coacción indebida o abusiva debe ser rechazada. En la medida en que el ejercicio de una coacción abusiva para obtener determinadas pruebas implique la vulneración de otros valores constitucionalmente protegidos como puedan ser especialmente los derechos a la libertad, la intimidad o la dignidad, al margen de otras responsabilidades, ello implicaría que las pruebas obtenidas no resultarían válidas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 LOPJ. Como en cualquier otra faceta de la actuación de la Administración Tributaria, en la búsqueda de pruebas, la inspección deberá respetar todos y cada uno de los derechos y garantías de los contribuyentes, entre los que figuran en primer lugar los derechos fundamentales reconocidos en la CE.

4.4.1.3. La exigencia de certeza en la existencia y disponibilidad de las pruebas solicitadas al acusado

La tesis hasta aquí expuesta se ajusta por lo demás a la doctrina del TEDH que señala que el derecho a no autoincriminarse no se extiende al material probatorio que tenga una existencia independiente de la voluntad del acusado tales como documentos obtenidos en virtud de autorización judicial o muestras de sangre, orina o ADN.[106]

Es cierto que, a diferencia de lo apreciado en el asunto Saunders, en los casos Funke y J.B. el Tribunal de Estrasburgo consideró vulnerado el derecho a un juicio justo y a no autoincriminarse en una situación en la que los acusados eran sancionados por negarse a aportar determinada documentación solicitada por las autoridades. Sin embargo, el análisis más reposado de las referidas sentencias no permite deducir necesariamente que el derecho a no autoincriminarse se extienda de forma general a la facultad de no aportar documentos. En el asunto Funke, el TEDH estima que existe violación del Convenio no tanto porque no se aporten los documentos requeridos sino porque se exige la aportación

[106] STEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto Saunders contra Reino Unido (&69), STEDH de 21 de diciembre de 2000, asunto Heaney and McGuiness contra Irlanda (&40).

y se sanciona la no aportación de unos documentos de cuya existencia no se tiene certeza.[107] Y es que, ante una situación de incertidumbre, si finalmente los documentos solicitados no existieran, se estaría colocando al acusado ante un dilema irresoluble en el que resultaría sancionado cualquiera que fuera su actuación.[108] De no existir esos documentos, la persona requerida se encuentra en una total indefensión ya que nada de lo que pueda hacer evitará la sanción.

Lo mismo sucede en el caso J.B. contra Suiza en el que el TEDH manifiesta la relevancia que se deriva del hecho de que no se tenga la seguridad de que los documentos requeridos existen. En dicha sentencia, el TEDH no acepta la alegación expresa formulada por el Gobierno suizo de que, a diferencia precisamente de lo que ocurría en el asunto Funke, en el caso debatido sí existía certeza sobre la existencia de la documentación solicitada.[109]

Las diferencias apuntadas en los asuntos Funke y J.B. y el caso Saunders presentan semejanzas notables a las que ha puesto de relieve la jurisprudencia norteamericana.

En el caso Fisher vs. USA, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos de América negó el privilegio establecido en la Quinta Enmienda ante la solicitud efectuada por las autoridades fiscales a un contribuyente para que aportara determinada documentación que podría resultar

---

107 STEDH Funke contra Francia: «44. *La Cour constate que les douanes provoquèrent la condamnation de M. Funke pour obtenir certaines pièces, dont elles supposaient l'existence sans en avoir la certitude*».

108 Como señalan Cervantes Sánchez Rodrigo y Mestre García «El factor clave para apreciar la vulneración en el caso Funke fue la falta de certeza sobre los documentos requeridos. Aunque la sentencia no profundiza en este punto, parece que el Tribunal fundamenta el derecho a no declarar en un principio general de carga de la prueba que en materia de infracciones corresponde a quien acusa. Requerir bajo coacción documentos cuya existencia no es segura sitúa al presunto infractor en un callejón sin salida en el caso de que dichos documentos no existan, sometiéndole a una prueba diabólica de probar que algo no existe para evitar la sanción». Cervantes Sánchez-Rodrigo, C.J. y, E. Mestre García. «Guía de infracciones y sanciones tributarias». Valencia: CISSPRAXIS, 2005, p. 269.

109 STEDH de 3 de mayo de 2001, asunto JB contra Suiza: «*30. Le Tribunal fédéral releva une différence essentielle avec l'arrêt Funke c. France (25 février 1993, série A no 256-A), à savoir que dans cette affaire, les autorités fiscales avaient pensé que certaines pièces existaient, bien qu'elles n'en fussent pas certaines…69 Le Gouvernement soutient en outre que le requérant n'a pas été contraint de s'incriminer puisque les autorités avaient en fait déjà connaissance des informations en question et que l'intéressé avait admis les montants en jeu. La Cour demeure sceptique quant à cet argument*».

autoincriminatoria. El Tribunal reconoció la existencia de coacción pero negó el privilegio ya que no se obligaba al contribuyente a dar un testimonio oral.[110]

Frente a dicho pronunciamiento, en el asunto Doe vs. USA, el Tribunal Supremo norteamericano consideró aplicable el privilegio frente a la autoincriminación en un caso en que se requirieron documentos. El propio Tribunal Supremo estableció en su sentencia que, a diferencia de lo que ocurría en el asunto Fisher, en el caso enjuiciado la negativa a la solicitud de documentos sí se encontraba protegida por la Quinta Enmienda.[111] La razón de dicha consideración, expresada en la sentencia con palabras muy similares a las utilizadas por el TEDH en los casos J.B. y Funke, se encontraría en que en el asunto Doe no había certeza sobre la existencia de la documentación solicitada o sobre el hecho de que la misma estuviera bajo el control del contribuyente,[112] por lo que el requerimiento efectuado colocaba de nuevo al requerido

---

110 Fisher vs. USA 425 US 391 (1976): «It is also clear that the Fifth Amendment does not independently proscribe the compelled production of every sort of incriminating evidence but applies only when the accused is compelled to make a testimonial communication that is incriminating. [...] A subpoena served on a taxpayer requiring him to produce an accountant's workpapers in his possession without doubt involves substantial compulsion. But it does not compel oral testimony; nor would it ordinarily compel the taxpayer to restate, repeat, or affirm the truth of the contents of the documents sought. Therefore, the Fifth Amendment would not be violated by the fact alone that the papers on their face might incriminate the taxpayer, for the privilege protects a person only against being incriminated by his own compelled testimonial communications».

111 Doe vs. USA 465 USA 605 (1986): «Compliance with the subpoena tacitly concedes the existence of the papers demanded and their possession or control by the taxpayer. It also would indicate the taxpayer's belief that the papers are those described in the subpoena [...]. In Fisher, the Court explored the effect that the act of production would have on the taxpayer and determined that the act of production would have only minimal testimonial value and would not operate to incriminate the taxpayer. Unlike the Court in Fisher, we have the explicit finding of the District Court that the act of producing the documents would involve testimonial self-incrimination».

112 Doe vs. USA 465 USA 605: «The Court of Appeals stated: «In the matter sub judice, however, we find nothing in the record that would indicate that the United States knows, as a certainty, that each of the myriad documents demanded by the five subpoenas in fact is in the appellee's possession or subject to his control. The most plausible inference to be drawn from the broad-sweeping subpoenas is that the Government, unable to prove that the subpoenaed documents exist —or that the appellee even is somehow connected to the business entities under investigation— is attempting to compensate for its lack of knowledge by requiring the appellee to become, in effect, the primary informant against himself».

en una situación de indefensión contraria a los principios del proceso debido.[113]

De acuerdo con los argumentos expuestos hasta aquí el carácter de declaración autoinculpatoria de los documentos no resultará tanto de su contenido, en principio ajeno a la voluntad del contribuyente, como del hecho mismo de su aportación.

Esta circunstancia se producirá cuando se soliciten del contribuyente bajo coacción documentos sobre cuya existencia o posesión no se tiene certeza. En un caso así, la aportación del contribuyente de la información requerida supondrá de hecho una declaración sobre la existencia de lo solicitado, sobre el hecho de que se encontraba en su poder y sobre la circunstancia de que la información aportada responde a lo solicitado. El comportamiento del contribuyente contiene en tales supuestos aspectos autoincriminatorios dignos de protección.

Debe significarse que en estos casos el requerimiento de la información no podrá exigirse bajo la amenaza de la sanción por resistencia prevista en el artículo 203 LGT pues, como resulta de los asuntos Funke y J.B., dicha exigencia resultaría contraria a los objetivos del CEDH ya que, como se ha explicado, colocaría al requerido en una situación de total indefensión.

La protección ofrecida por las garantías frente a la autoincriminación cuando se requieren documentos sobre cuya existencia no se tiene certeza o cuya llevanza no es obligatoria no se centra ya en la fiabilidad como prueba de los documentos requeridos sino en proteger al requerido frente a coacciones indebidas o abusivas ejercidas por las autoridades, ya que, como se ha dicho, sería contrario a los objetivos del CEDH ejercer coacción sobre alguien para que aporte algo que a lo mejor no posee.

---

[113] Un segundo argumento que explicaría las distintas soluciones dadas por la jurisprudencia en los asuntos Saunders o Fisher, de un lado, y Doe, Funke y J.B., de otro, radicaría en evitar las denominadas *fishing expeditions*. Permitir el requerimiento bajo coacción de documentos sobre cuya existencia no se tiene seguridad abriría la posibilidad de las llamadas «expediciones de pesca» o *fishing expeditions* por parte de las autoridades, lo que resultaría igualmente contrario a los derechos de los ciudadanos y a los objetivos del Convenio. *Vid.* Willis P., Taylor Wessing. «The privilege against self-incrimination in competition investigations», www.taylorwessing.com, 2006.

4.4.1.4. El derecho a no autoincriminarse como garantía en la producción de pruebas

Sin perjuicio del mencionado objetivo de protección frente a coacciones indebidas o abusivas, en el ámbito tributario el derecho a la no autoincriminación debe limitarse, con carácter general, a las declaraciones o manifestaciones efectuadas por el contribuyente-acusado. Dicho derecho no alcanza en consecuencia a la solicitud de contabilidades, extractos bancarios, facturas, contratos, etc. que ya existan en el momento de ser requeridos y cuya tenencia por el contribuyente se conozca o derive de una obligación legal.

Aunque intuitivamente podría decirse, como ha señalado algún autor, que la no autoincriminación no alcanzará a «*los medios de prueba que tengan un soporte físico*»,[114] dicha conclusión debe ser matizada por cuanto debe entenderse que el citado derecho sí afectará a las manifestaciones vertidas por escrito o en otro soporte por el acusado y, en general, a todo aquello que no preexista al requerimiento o con independencia de la voluntad del contribuyente.[115]

Lo que protege el derecho a no autoinculparse no es tanto la aportación sino la producción de pruebas. Dicho derecho trata de garantizar que en el proceso de producción de una prueba, la fiabilidad de ésta no se vea comprometida como consecuencia del vicio que afecta a una voluntad sometida a coacción. Todo aquello cuya existencia no se conoce con seguridad es susceptible de ampararse en el derecho a no autoinculparse, porque existirá la presunción de que debe ser producido y en dicho proceso de producción o exteriorización se expone a posibles vicios derivados del ejercicio de una coacción.

El contenido del pensamiento y de la voluntad de una persona es desde esta perspectiva el paradigma de lo que no se conoce; y la libertad

---

[114] Jiménez Jiménez, C. «La separación del procedimiento sancionador por infracciones graves respecto del procedimiento de comprobación del que trae causa: análisis de cuestiones procedimentales aún sin resolver por el procedimiento». En *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 231/2002.

[115] En esta línea se pronuncia Sanz Díaz-Palacios cuando afirma: «[...] en resumidas cuentas, a nuestro juicio habría de analizarse si la existencia de esos datos, elementos o materiales es independiente o no de la voluntad del administrador». Sanz Díaz-Palacios, J.A. «Las sentencias del Tribunal constitucional 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen». En *Impuestos*, n.º 20/2006.

y facilidad con que se manifiesta en una simple declaración verbal, sin más apoyo que la voluntad misma de quien la emite, lo que los convierte en el objeto natural de la protección del derecho a no autoincriminarse. El pensamiento y voluntad de una persona son por definición, al menos hasta ahora, desconocidos por naturaleza. Este desconocimiento y la absoluta libertad y simplicidad con que cuenta cualquier persona para su exteriorización es lo que determina que dicha manifestación, la declaración o confesión, resulte sumamente frágil y alterable por presiones o coacciones y deba ser por lo tanto protegida.

4.4.1.5. Relevancia de las declaraciones autoinculpatorias en los procedimientos tributarios

A este respecto, a la hora de valorar la aplicación real que los citados derechos puedan tener en nuestros procedimientos tributarios no debe obviarse que los mismos son procedimientos básicamente documentales y que las simples manifestaciones del contribuyente difícilmente servirán de prueba no ya en el procedimiento sancionador sino tan siquiera en el procedimiento de comprobación e investigación si no van acompañadas de otro material probatorio.

Así, por ejemplo, la manifestación de un contribuyente de que una parte de sus ventas las ha efectuado sin emitir factura ni repercutir IVA difícilmente servirá para fundamentar una liquidación si no va acompañada de otras pruebas. Las exigencias de motivación de los actos de liquidación, incluidos los derivados de las actas de conformidad, y de imposición de sanción, junto con la prohibición de indefensión, exigirán siempre contar con un acervo probatorio suficiente del que las manifestaciones del contribuyente no serán normalmente sino un elemento más.

Prueba de ello es que en no pocas ocasiones el trabajo de la Inspección de Hacienda se dirige precisamente a desbaratar aparentes situaciones autoincriminatorias. Se trata del supuesto frecuente de emisores de facturas falsas o del descomunal fraude existente en materia de IVA intracomunitario donde la labor de la inspección se orienta fundamentalmente a probar la falsedad de las declaraciones y manifestaciones autoincriminatorias de personas y entidades que aparentan ser los protagonistas de la defraudación producida. Con dicho proceder se pretende consumar el fraude realmente producido

haciendo recaer sus consecuencias negativas en personas que por sus especiales características (insolvencia, inimputabilidad, etc.) no resultan materialmente afectadas.

4.4.2. El contenido directamente autoincriminatorio

Para que exista derecho a la no autoincriminación es preciso que las declaraciones, orales o escritas, que se efectúen o los comportamientos que se realicen tengan un contenido directamente incriminatorio para el propio sujeto que las implementa. Es decir, debe tratarse de declaraciones o confesiones que incriminen de forma directa y que dicha incriminación afecte a la misma persona que las efectúa.

En cuanto a la primera de las cuestiones, para considerar afectado el derecho del artículo 24.2 CE, el Tribunal Constitucional exige que la declaración exteriorizada tenga un contenido directamente autoincriminatorio. Aunque el contenido directamente incriminatorio debe valorarse atendiendo a las circunstancias de cada caso, puede afirmarse que, en general, no tendrán esta consideración cualésquiera declaraciones que indirectamente o junto con el resto de pruebas pudieran contribuir a demostrar la incriminación sino sólo aquéllas que constituyan pruebas de cargo o que por sí mismas sean determinantes para conducir a una condena porque evidencien tanto el hecho punible como la culpabilidad.

A la hora de determinar el valor autoinculpatorio de una conducta debe tenerse en cuenta que el derecho a no autoincriminarse no surge sino con posterioridad a la infracción que se investiga. No puede existir manifestación autoinculpatoria sino cuando se ha producido ya el hecho punible a que se refiere aquélla o, si se prefiere, no puede haber comportamiento autoinculpatorio si no hay nada de lo que se pueda ser culpado.

Dicho derecho no ampara en consecuencia el derecho a presentar declaraciones o autoliquidaciones tributarias falsas pues en tal caso no estaríamos en presencia de ninguna autoincriminación sino en el propio instrumento del ilícito cometido. Así lo ha entendido el TEDH en el asunto Allen contra Reino Unido en el que niega la posibilidad de autoincriminación en el caso de un contribuyente que facilitó datos falsos a la Administración tributaria y fue luego sancionado por ello. A juicio del Tribunal ello no es ejemplo de autoincriminación coactiva de

ningún tipo sino que constituye la infracción en sí misma, no pudiendo interpretarse el derecho a no autoincriminarse como una inmunidad general frente a la actuación de la Administración Tributaria con el propósito de evitar una investigación.[116]

En esta misma línea nuestro Tribunal Supremo niega carácter directamente autoincriminatorio a la presentación de autoliquidaciones que pudieran contribuir al descubrimiento de otros ilícitos ya cometidos. En el caso Roldán, el Tribunal señala que «el temor a que la declaración fiscal, al incluir ganancias de difícil justificación o bienes adquiridos con fondos de ilícita procedencia, pueda contribuir al afloramiento de actividades ilícitas no puede configurarse como causa privilegiada de exención de la obligación de declarar [...] pues no nos encontramos ante contribuciones de contenido directamente incriminatorio».[117]

El rigor con el que el Tribunal Constitucional exige el carácter directo de la incriminación le ha llevado a negar esta posible consideración a la contestación requerida al titular de un vehículo que ha cometido una infracción:

> «Sin embargo, el artículo 72.3 de la LTSV no conmina al titular del vehículo a declarar sobre la supuesta infracción de tráfico, sino simplemente, a comunicar a la Administración el nombre del conductor del vehículo, de modo que, aunque concurran en una misma persona las circunstancias de conductor y propietario del vehículo, a éste no se le impone el deber ni de efectuar declaración alguna sobre la infracción, ni de autoinculparse de la misma, sino únicamente el de comunicar la identidad de quien realizaba la conducción. No puede, pues, compartirse la afirmación esgrimida en los autos de planteamiento de que el deber de colaboración que contiene el precepto cuestionado sitúa al titular del vehículo en la tesitura de confesar la autoría de la infracción bajo la amenaza de una sanción pecuniaria. Y

---

116 STEDH citado en los asuntos Shannon contra Reino Unido y Weh contra Austria: «Moreover, in a recent case the Court found that a requirement to make a declaration of assets to the tax authorities did not disclose any issue under Article 6 § 1, although a penalty was attached to a failure to comply and the applicant was actually fined for making a false declaration. The Court noted that there were no pending or anticipated criminal proceedings against the applicant and the fact that he may have lied in order to prevent the revenue authorities from uncovering conduct which might possibly lead to a prosecution did not suffice to bring the privilege against self-incrimination into play (see Allen vs. the United Kingdom (Dec.), n.º 76574/01, ECHR 2002-VIII». Asunto Allen vs. Reino Unido, decisión sección cuarta TEDH declarando la inadmisibilidad de 10-9-2002.

117 STS n.º 21-12-1999, fs. 37, con referencia a la STC n.º 161/1997 de 2 de octubre de 1997.

concluye que ‹En suma, en cuanto el deber de colaboración que al titular del vehículo impone el precepto legal cuestionado no supone la realización de una manifestación de voluntad ni la emisión de una declaración que exteriorice un contenido inculpatorio no puede considerarse el mismo, ni la consiguiente tipificación de su incumplimiento sin causa que lo justifique como infracción, contrario al derecho a no declarar contra sí mismo››.[118]

En la misma línea parece pronunciarse el TEDH en casos muy similares como en los asuntos Weh, Rieg[119] y el más reciente caso O´Halloran,[120] en los que consideró que «además, se le solicitó que declarara un simple hecho —a saber, quién era el conductor de su vehículo— que en sí mismo no es inculpatorio».[121]

La determinación de qué informaciones poseen contenido directamente autoincriminatorio y cuáles no, debe realizarse en cada caso a la vista de las circunstancias concurrentes. A este respecto, siguiendo la doctrina elaborada por el TJCE en asuntos referidos a investigaciones de la Comisión sobre prácticas colusorias de la competencia[122] puede señalarse que, en líneas generales, y en consonancia con lo señalado por el TEDH en los asuntos Weh, Rieg y O'Halloran, no merecerán dicha consideración las informaciones meramente fácticas como las referidas a la existencia de reuniones, lugares de celebración o identificación de los participantes en las mismas. Sí en cambio se consideran autoincriminatorias y, por tanto, dignas de protección las informaciones o explicaciones referidas al contenido de dichas reuniones o de determinados documentos en la medida en que comporten la admisión por parte de los requeridos de la comisión de infracciones.

4.4.3. El requisito de la autoincriminación

Las garantías frente a la autoincriminación proceden únicamente cuando coinciden en la misma persona las cualidades de sujeto coaccionado y emisor de la declaración. La concurrencia de esta identidad

---

118 STC n.º 197/1995, fs. 8.

119 STEDH de 4 de marzo de 2005, asunto Rieg contra Austria.

120 STEDH de 29 de junio de 2007, asunto OHalloran y Francis contra Reino Unido.

121 STEDH Weh contra Austria: «54 [...] Moreover, he was only required to state a simple fact —namely who had been the driver of his car— which is not in itself incriminating».

122 STJCE 18 de octubre de 1989, asunto Orkem contra la Comisión. TJCE Asunto Mannesmannrohren-werke contra la Comisión, (n.º 112/1998).

subjetiva no plantea problemas cuando nos encontramos ante contribuyentes personas físicas que atienden directa y personalmente a los actuarios de la Inspección de Hacienda. Las dudas surgen, en cambio, en dos situaciones en las que dicha identidad puede ser matizada, como sucede en el caso de las personas jurídicas o en la actuación mediante representante.

4.4.3.1. La autoincriminación en las personas jurídicas: la postura del TC

Aun cuando la aplicación a las personas jurídicas de las garantías frente a la autoincriminación no siempre ha resultado clara, en la actualidad la cuestión no parece ofrecer dudas.[123] Ya en la sentencia Orkem contra la Comisión, el TJCE planteó dicha cuestión resolviendo a favor de la aplicación a las personas jurídicas de dichas garantías en tanto que parte integrante de los principios generales del Derecho comunitario[124] y lo mismo cabe decir del TEDH, que admite las demandas presentadas por sociedades.[125]

El Tribunal Constitucional, por su parte, ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente sobre la vigencia de los derechos a no autoincriminarse en las personas jurídicas en su sentencia n.º 18/2005, de 18 de febrero de 2005, cuya doctrina ha sido posteriormente reiterada en sentencia de 13 de marzo de 2006.[126]

En el asunto planteado, se produjo la condena por delito contra la hacienda pública de una persona física que ostentaba el cargo de administrador en la sociedad que había sido objeto del procedimiento inspector que luego fue derivado a la jurisdicción penal. El Tribunal, tras repasar la doctrina del TEDH sobre la materia, concluye que el derecho a no autoinculparse no resulta aplicable al caso planteado por cuanto no existe identidad subjetiva entre la persona a la que se requirió la información bajo coacción, la sociedad sujeto pasivo del

---

123 Señala Frommel las dudas derivadas de la versión francesa del artículo 25 CEDH, que se refiere únicamente a personas físicas (*personne phyique*) mientras que la inglesa habla en general de personas (*any person*). FROMMEL, S.N. *Op. cit.* «El tribunal Europeo...». La versión española por su parte se refiere igualmente a personas físicas, «persona física, organización no gubernamental o grupo de particulares».

124 STJCE de 18 de octubre de 1989, Orkem contra Comisión, & 29 a 33.

125 STEDH 27 de febrero de 1992, Societé Sténuit contra Francia.

126 STC n.º 68/2006 de 13 de marzo de 2006.

impuesto, y la persona finalmente condenada, el administrador persona física.[127]

Así planteada, la doctrina del Tribunal Constitucional supone, al menos en el ámbito de los delitos contra la hacienda pública, negar el derecho a no autoinculparse a las personas jurídicas. En efecto, desde el momento en que una sociedad se encuentre sometida a un procedimiento inspector y sea sujeto de requerimientos de información efectuados bajo coacción y de que la eventual condena penal que pueda producirse recaería siempre en la persona física responsable de la entidad, por aplicación del principio *societas delinquere non potest*,[128] nunca existirá la identidad subjetiva exigida por el derecho a no autoinculparse.

Paradójicamente, este requisito sí concurriría si en lugar de ante un procedimiento penal nos encontrásemos ante un procedimiento sancionador administrativo en el que la sociedad podría ser simultáneamente el sujeto de la coacción y el sujeto de la sanción. Las garantías procesales-penales serían aparentemente mayores en un procedimiento administrativo que en uno de naturaleza penal. Sin embargo, esta conclusión puede resultar la correcta desde el momento en que se admite que las personas jurídicas tienen «capacidad de culpabilidad» y pueden ser sujetos infractores en el ámbito administrativo y no en cambio en el ámbito penal donde, como tales, las personas jurídicas no pueden ser acusadas ni condenadas.[129]

---

127 STC n.º 18/2005: «No apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo». (fs. 4).

128 El artículo 31.1 del Código Penal establece: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

129 STC n.º 246/1991 de 19 de diciembre de 1991: «Todo ello, sin embargo, no impide que nuestro Derecho administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de

La doctrina del Tribunal Constitucional recogida en dichas sentencias es consecuente con la configuración del derecho a no autoincriminarse como garantía de que no se doblega indebidamente la voluntad de los acusados para obtener confesiones inadecuadas que propicien errores judiciales. No coincidiendo la persona sancionada con la persona sobre la que se ejerció la coacción, ninguna voluntad del acusado ha podido verse alterada.

No obstante, la supuesta divergencia de sujetos aducida por el Tribunal Constitucional puede no resultar tal en la realidad. Esta falta de divergencia o la identidad subjetiva requerida podría producirse bien porque la voluntad de la persona física condenada sí hubiese sufrido materialmente coacción, bien porque la persona jurídica coaccionada sí pudiera verse materialmente afectada por la condena.

Respecto de la primera cuestión, debe tenerse en cuenta que de forma habitual la coacción, de existir, se ejercerá materialmente tanto sobre la sociedad como sobre su administrador, máxime si éste es al mismo tiempo un accionista mayoritario o incluso único y los titulares de los órganos de la administración social no han sido reemplazados desde el momento en que tuvieron lugar los hechos investigados. La distinción a estos efectos entre la voluntad del administrador como persona física independiente o como órgano de representación de la sociedad puede resultar sumamente difícil en la práctica. Es más, puede decirse que en la medida en que la sociedad como persona colectiva o como ficción carece en el orden penal de capacidad para la acción típica o para la culpabilidad, de forma que la misma corresponderá en su caso a las personas físicas que la dirigen o gestionan, del mismo modo puede defenderse que la sociedad no sufrirá nunca una coacción capaz de alterar su voluntad sino que serán sus órganos de gobierno, en definitiva, las personas físicas que los ocupen, quienes sufrirán la coacción y cuya voluntad podrá verse violentada.

---

ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz [...]».

En cuanto a la posibilidad de que la persona jurídica se vea afectada por la condena impuesta, conviene recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 del Código Penal, si al autor del delito se le impusiera una pena de multa, como la prevista en el artículo 305 CP para el delito fiscal, «será responsable del pago de la misma, de manera directa y solidaria, la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó». Aun cuando la naturaleza última, civil o penal, de dicha responsabilidad no es pacífica,[130] lo cierto es que el citado precepto convierte a la persona jurídica en responsable directo de la pena impuesta, por lo que la pretendida falta de identidad subjetiva entre la persona que proporciona la información y la persona finalmente condenada debería verse adecuadamente matizada.[131]

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el proyecto de reforma del Código Penal aprobado por el Consejo de Ministros en diciembre de 2006, establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas.[132]

---

130 Sobre la naturaleza de dicha responsabilidad, SILVA SÁNCHEZ, J.M. e I. ORTIZ DE URBINA GIMENO. «El artículo 31.2 del Código Penal». En *InDret*, abril del 2006.

131 Herrera Molina y García-Herrera Blanco han criticado las conclusiones del Tribunal considerando excesivo el formalismo utilizado para resolver la cuestión: «En definitiva, en nuestra opinión, el derecho a no autoincriminarse también podrá alcanzar al administrador de una sociedad, impidiendo su condena por delito fiscal como consecuencia de la defraudación de las obligaciones fiscales correspondiente a la sociedad. Lo relevante para decidir esta cuestión radicará en la posición que haya ocupado el administrador en el curso las actuaciones inspectoras. Es decir, deberá determinarse hasta qué punto el administrador resultó materialmente coaccionado por el requerimiento dirigido a la sociedad. En cambio, no consideramos admisible sostener, con carácter general, que el administrador nunca podrá hacer valer su derecho a no autoinculparse por tratarse de un sujeto distinto de la sociedad sobre la que han recaído las actuaciones de comprobación». HERRERA MOLINA, P.M. y C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, «STC n.º18/2005 de 1 de febrero de 2005: El derecho a no autoincriminarse de los administradores condenados por Delito fiscal». www.ief.es/publicaciones/ jurisprudencia.asp, 2005.

132 El proyecto prevé la supresión del artículo 31.2 CP y un nuevo artículo 31 *bis*: «En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos, por cuenta o en provecho de las mismas, por las personas físicas que tengan en ellas un poder de dirección fundado en la atribución de su representación o en su autoridad, bien para tomar decisiones en su nombre, bien para controlar el funcionamiento de la sociedad. En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control. 2. La responsabilidad penal de las personas jurídicas no excluirá la de las personas físicas [...]». Boletín Oficial del Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2007.

Dicha responsabilidad de las personas jurídicas se concibe como responsabilidad propia aunque nacida de los delitos cometidos, por cuenta o en provecho de las mismas, por las personas físicas que las gobiernen o por quienes estando sometidos a la autoridad de esas personas físicas realicen los hechos porque así se les indique o por no haberse ejercido sobre ellos el debido control. Con esta configuración se pretende superar la llamada incapacidad de culpabilidad de las personas jurídicas, situando esas dimensiones personales y subjetivas en sede de la persona física a la par que hacer a aquéllas válidas destinatarias de las sanciones penales.[133] De prosperar la reforma propuesta, cabe entender que la doctrina del Tribunal Constitucional deberá ser ajustada para adecuarse al abandono de la máxima *societas delinquere non potest*.

4.4.3.2. La autoincriminación cuando se actúa a través de representante o asesor fiscal

Como es bien sabido, la actuación del contribuyente en el procedimiento inspector suele desarrollarse habitualmente a través de la figura del representante de forma que en la mayoría de los asuntos la interlocución con la inspección se produce con el representante del obligado tributario. En principio, entendemos que la interposición de un apoderado en la comunicación entre la Administración Tributaria y el contribuyente no debe alterar la posibilidad teórica de que el representado pueda emitir declaraciones autoincriminatorias. No obstante,

---

[133] Señala la exposición de motivos del mencionado proyecto de ley: «Una objeción central a la posibilidad de acoger la responsabilidad penal de las personas jurídicas se apoyaba ciertamente en la incapacidad de éstas para soportar unas reacciones jurídicas, como son las penas, que se concibieron para personas físicas. Esa imposibilidad estaría fuera de duda si se pretendiera extender sin matiz alguno un sistema punitivo así caracterizado; mas eso no sucede cuando, como se ha expuesto, el eventual delito es obra de sujetos concretos que arrastran consigo la responsabilidad de la persona jurídica bajo cuya forma y en cuyo interés y provecho actúan. Las sanciones penales que entonces se contemplan para esas personas jurídicas, parten de esa realidad y obedecen a comprensibles criterios de prevención frente al abuso de la personalidad separada, que no puede servir de cortafuegos de la responsabilidad patrimonial, ni tampoco puede dejar a la persona jurídica en la ajenidad respecto de los actos delictivos ejecutados en su interés —por decisión o por tolerancia de los que tengan poder para controlar las decisiones— de modo que no hayan de afectar en nada a su propia capacidad de continuar en el mercado indemne y con plenitud de derechos. Es desde esa óptica como han de comprenderse las diferentes sanciones que con el nombre de penas se contemplan». Boletín Oficial del Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2007.

dicha intermediación, normalmente a cargo de profesionales del derecho o de la asesoría fiscal, puede no resultar irrelevante.

Como señalamos más adelante, consideramos que la coacción material que puede sufrir una persona puede tener diferentes intensidades dependiendo de si se ejerce de forma personal y directa o si se realiza a través de terceros, profesionales de la defensa jurídica. La participación del representante-abogado provoca inevitablemente que las posibilidades de afectar la voluntad de los contribuyentes investigados se maticen, por lo que su concurrencia como, en general, la del conjunto de condiciones en las que materialmente tiene lugar una investigación tributaria debe ser considerada a la hora de valorar la existencia de una coacción capaz de afectar el ánimo y la libertad del contribuyente.

Desde el punto de vista del derecho a no autoinculparse la actuación del asesor fiscal o abogado del contribuyente puede ir más allá de su actuación como simple representante. Nos referimos al supuesto en el que la inspección solicita de dichos profesionales o de otros como auditores o contables información con trascendencia tributaria que éstos poseen como consecuencia de su relación profesional con el contribuyente inspeccionado.

En principio cabría entender que la negativa a suministrar dicha información solicitada estaría amparada por el secreto profesional ampliamente reconocido por el ordenamiento jurídico y por la propia Ley General Tributaria. En particular, la protección del secreto profesional del abogado se configura como una garantía de los derechos de defensa y de la intimidad del cliente que impediría la aportación de posibles informaciones incriminatorias. Desde este punto de vista, no llegaría a plantearse la virtualidad del derecho a no autoinculparse puesto que la reserva de la información solicitada se consideraría legítima.

Sin embargo, en los últimos años se viene observando cierta tendencia a la matización del rigor con el que dicho principio opera. Así, en materia de lucha contra el narcotráfico, el blanqueo de capitales o la delincuencia fiscal, tanto en nuestro país como en el ámbito de los países de nuestro entorno se aprecia el establecimiento de diferentes excepciones a dicho principio. En estas situaciones, en las que el secreto profesional no ampara la excepción al deber de suministrar

informaciones cabe plantearse si la negativa a colaborar podría apoyarse en el derecho a no autoinculparse.[134]

En estos casos entendemos que nos encontraríamos de nuevo ante una divergencia subjetiva entre el sujeto coaccionado, el abogado, y la persona que soportaría las consecuencias de la información inculpatoria, el cliente, con lo que las garantías frente a la autoincriminación no podrían ser alegadas.

Un litigio de estas características fue resuelto por el Tribunal Supremo de Estados Unidos de América en el asunto Couch vs. United States. En dicho caso, la Administración Tributaria norteamericana (Internal Revenue Service) había solicitado y obtenido del asesor-contable de un contribuyente datos con trascendencia tributaria que éste le había entregado a aquél con ocasión de la presentación de su declaración jurada sobre la renta. El contribuyente demandante alegó la violación del derecho a no autoinculparse reconocido en la Quinta Enmienda a lo que el Tribunal contestó señalando que dicho privilegio tenía carácter personalísimo y sólo podía ser alegado para impedir la inculpación de uno mismo y en ningún caso, para negar la aportación de datos incriminatorios por parte de un tercero distinto del acusado.[135]

En el asunto Fisher vs. United States la Corte Suprema norteamericana insistió en dicho argumento al negar que la petición de documentación a los abogados de los contribuyentes violara la Quinta Enmienda o el privilegio abogado-cliente. Al igual que en el caso anterior, se consideró que el contribuyente no fue en ningún momento coaccionado para aportar información autoincriminatoria sino que la información solicitada estaba en manos de un tercero.[136]

---

134 Sobre los límites del secreto profesional en el ámbito del blanqueo de capitales *vid.* STJCE de 26-6-2007.

135 COUCH CONTRA ESTADOS UNIDOS, 409 US 322(1973): «The criterion for Fifth Amendment immunity remains not the ownership of property but the ‹physical or moral compulsion exerted›. Perlman, 247 U.S., at 15. We hold today that no Fourth or Fifth Amendment claim can prevail where, as in this case, there exists no legitimate expectation of privacy and no semblance of governmental compulsion against the person of the accused».

136 FISCHER CONTRA ESTADOS UNIDOS, 425 US 391 (1976): «Whether the Fifth Amendment would shield the tax-payer from producing his own tax records in his possession is a question not involved here; for the papers demanded here are not his ‹private papers›, see Boyd vs. United States, 116 U.S., at 634-635. We do hold that compliance

4.4.4. La presencia de coacción

Otro de los presupuestos que se requiere para afirmar la vigencia del derecho a la no autoincriminación consiste en que la información inculpatoria haya sido obtenida bajo coacción. Así lo entienden tanto el TC como el TEDH que configuran el citado derecho como garantía frente situaciones de presión excesiva que puedan afectar a la voluntad del acusado proporcionándole al mismo tiempo «protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades» (STC n.º 18/2005).

El derecho a no autoincriminarse representa ante todo un límite al ejercicio de la coacción por parte de las autoridades. Dicha restricción opera en un doble sentido:

Por un lado, de forma absoluta, se protege a cualquier persona ante coacciones abusivas o indebidas tales como la tortura o los tratos degradantes.

Por otro lado, se protege al acusado como fuente de prueba, garantizando que la coacción ejercida sobre el mismo no afecte a sus declaraciones o confesiones, de forma que se eviten pruebas viciadas que comporten errores judiciales.

4.4.4.1. La presunción de coacción: la sanción por no colaborar

Atendiendo a la citada configuración parecería que el mencionado derecho a no autoincriminarse no opera en aquellas situaciones en las que la coacción ejercida no es relevante o abusiva sino sólo cuando la presión desarrollada sobre la voluntad del acusado fuera de una gravedad tal que pudiese doblegarla. Dicho en otros términos, no toda situación de presión puede ser considerada como coacción a efectos del derecho a la no autoincriminación.

No parece ser ésta, sin embargo, la posición tanto de la doctrina como de la jurisprudencia de nuestro país. En efecto, al abordar la problemática del derecho a no autoincriminarse en el seno del procedimiento de inspección tributaria se da por supuesto que cualquier aportación de

---

with a summons directing the taxpayer to produce the accountant's documents involved in these cases would involve no incriminating testimony within the protection of the Fifth Amendment».

información se realiza bajo una coacción capaz de torcer la voluntad del contribuyente.[137] La presencia de esta coacción se debería a la sanción prevista para el caso de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria regulada en el artículo 203 de la vigente Ley General Tributaria (antes, artículo 83 Ley n.º 230/1963).[138]

La equiparación de la sanción prevista en el artículo 203 LGT a la existencia de coacción a efectos del derecho a no autoincriminarse parece también compartida por el Tribunal Constitucional ya desde la sentencia 76/1990 y hasta las más recientes sentencias n.ºs 18/2005 y 68/2006, en las que si bien no se plantea expresamente la cuestión, la presencia de coacción parece darse por sentada.[139]

En definitiva, parece que tanto la doctrina como la jurisprudencia mayoritarias de nuestro país coinciden en que el procedimiento inspector se realiza bajo coacción.

Coherentemente con las conclusiones anteriores una parte importante de la doctrina reclama, como hemos señalado anteriormente, la derogación de la infracción por no colaboración tipificada en el artículo 203LGT.[140]

---

137 Reflejando la opinión absolutamente mayoritaria señala Alonso González que «No se puede negar que nuestro procedimiento inspector se sostiene sobre la base de una colaboración forzada del inspeccionado». Alonso González, L.M. *Op. cit.*

138 Entiende a este respecto Falcon y Tella que «La conclusión que cabe extraer de ello es, a mi juicio, clara. Dado que el incumplimiento de la obligación de declarar constituye normalmente infracción tributaria (artículo 88.3 LGT), hay que entender que los datos suministrados por el sujeto pasivo a l Inspección han sido suministrados coercitivamente, y no de forma voluntaria. Por tanto dichos datos no pueden ser utilizados en contra del sujeto pasivo en un proceso pena ulterior, ya sea por delito fiscal o por cualquier otro delito, ni menos aún la información tributaria puede servir de base para iniciar la persecución penal. Lo mismo cabe decir de los procedimientos administrativos sancionadores, dado que los principios penales —y en particular el derecho a no declarar— se extienden igualmente a éstos». Falcon y Tella, R. «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias en el ordenamiento interno». En *Quincena Fiscal*, n.º 12/1997.

139 STC n.º 68/2006: «*Dicho de otro modo: resulta también pacífico que, tal y como sucedió en el caso enjuiciado en la STC 18/2005, de 1 de febrero de 2005, la coacción legal consistente en la amenaza con la imposición de sanciones por no colaborar con la Inspección de los tributos aportando pruebas y documentos contables [artículo 83.3 g) LGT] se ejerció única y exclusivamente sobre la entidad de la que el recurrente era administrador*».

140 En esta línea se pronuncia un sector de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria en su Informe de marzo de 2001. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 225.

4.4.4.2. Improcedencia de la presunción de coacción: exigencia de coacción suficiente

A pesar de todo ello, consideramos que la sola existencia del tipo infractor previsto en el artículo 203 LGT no puede llevar a concluir que la aportación de información autoincriminatoria en un procedimiento inspector se realiza siempre bajo coacción a efectos del derecho a no autoincriminarse. Ello equivaldría a considerar que si existe un deber cuyo incumplimiento se sanciona, siempre se actuaría bajo coacción, lo cual no parece correcto.

La existencia de coacción deberá valorarse en cada caso atendiendo a las circunstancias del contribuyente, a la relevancia de los hechos investigados y a la gravedad de la sanción que pueda ser impuesta.

Así, por ejemplo, no parece razonable considerar que la eventual imposición de una sanción que con carácter general se establece en 150 euros, cuya ejecutividad además queda suspendida sin garantía hasta que sea firme, pueda ser considerada como coacción capaz de doblegar la voluntad de un contribuyente «presunto» responsable de una defraudación millonaria o de un delito contra la Hacienda Pública. De igual modo, la eventual sanción máxima de 10.000 euros prevista en el artículo 203.4 LGT para ciertos casos o el propio procedimiento inspector en sí mismo, no tendrá el mismo efecto sobre la voluntad de un pequeño empresario que sobre la de un gran banco. Si a ello se le añade que en la práctica totalidad de los procedimientos inspectores los contribuyentes actúan debidamente asesorados y representados, muchas veces por letrados o profesionales de la asesoría, y son, en consecuencia, perfectos conocedores de las consecuencias jurídicas de sus actos, no parece que la presencia de coacción deba considerarse existente con carácter general.

Al contrario, entendemos que la existencia o no de coacción, a efectos del derecho a no autoincriminarse, en el seno de un procedimiento inspector no puede presuponerse a priori de forma general sino que exige un análisis caso por caso para determinar si concurre o no una presión excesiva. Como señala el TC «habrá de tomarse en consideración el conjunto de circunstancias del caso y el grado de coerción inherente a la situación».[141] Sólo cuando la coacción

[141] Señala al respecto el Tribunal Constitucional (STC n.º 127/2000) refiriéndose al asunto Murray que a efectos de examinar la lesión del derecho a guardar silencio.

materialmente ejercida represente una amenaza real y efectiva susceptible de provocar una perturbación anímica tal que pueda afectar a la voluntad del contribuyente-acusado podrá verse afectado el derecho a no autoincriminarse.

A este respecto, si, como se ha criticado por la doctrina,[142] el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo no consideran como coacción la advertencia efectuada por el Juez de que no realizar lo ordenado puede constituir un delito de desobediencia, sancionable con pena de prisión, menos parece que una eventual multa de 150 euros pueda merecer como regla general esta consideración. Dicho en otros términos, parece que no toda sanción equivale a coacción o, si se prefiere, que cierta dosis de presión puede no resultar relevante a efectos del derecho a no autoincriminarse.

La necesidad de que exista una coacción relevante que suponga una presión sobre el acusado de suficiente entidad es una exigencia derivada de la doctrina del TEDH.

Así, en el asunto Sèrves contra Francia, el TEDH consideró que la coacción ejercida sobre quien fue luego condenado en un procedimiento penal no afectaba al derecho a no autoincriminarse. En este caso, el acusado se negó a declarar como testigo recibiendo multas sucesivas de 500, 2.000 y 4.000 francos franceses, señalando el TEDH que «Si la obligación a cargo del testigo de prestar juramento y las multas impuestas por no responder implican cierto grado de coacción, estas últimas están pensadas para garantizar la veracidad de las declaraciones efectuadas ante el juez y no para forzar al testigo a declarar». En el mencionado asunto Sèrves, el Tribunal señaló expresamente que su función consistía en decidir si la multa impuesta al acusado «implica coacción hasta el punto de concluir que su derecho a no declarar contra sí mismo quedaba inoperante».[143]

---

142 López Barja de Quiroga, J. *Tratado de derecho procesal penal*. Cizur Menor: Aranzadi, 2004, p. 527.

143 TEDH asunto Serves contra Francia &47: «[...] *Sa tâche consiste à décider si la condamnation de ce dernier en application de l'article 109 dudit code s'analyse en une coercition de nature à vider de sa substance le droit de celui-ci de ne pas contribuer à sa propre incrimination.* [...] *Si l'obligation mise à la charge du témoin de prêter serment et les sanctions prononcées en cas de non-respect relèvent d'une certaine coercition, celle-ci vise ainsi à garantir la sincérité des déclarations faites, le cas échéant, au juge, et non à obliger l'intéressé à déposer*».

Lo mismo cabe decir de otras sentencias del TEDH donde se pone de relieve la exigencia de una gravedad y relevancia suficientes de los elementos que integran la coacción. En el caso Saunders, el acusado fue sometido a nueve largos interrogatorios bajo la advertencia de que de no colaborar se exponía a una eventual pena de prisión de 2 años.[144] En el asunto Murray el TEDH no considera violado el derecho a no autoincriminarse a pesar de los interrogatorios realizados sin la presencia de abogado[145] y alude al caso Funke señalando que en dicho proceso, se había sometido al acusado a un grado de compulsión tal que lo hacía incompatible con el artículo 6 del Convenio.[146] En dicho asunto Funke, la falta de colaboración se sancionaba con penas de prisión de hasta un mes además de diferentes multas pecuniarias.[147] En el mismo sentido de exigir una coacción suficientemente grave se pronuncia el TEDH en el caso Heaney & McGuinness [148] y, más recientemente, en el caso Weh.[149]

Con posterioridad a dichos pronunciamientos, el TEDH ha señalado de forma expresa la necesidad de valorar *la naturaleza y el grado*

---

144 TEDH asunto Saunders contra Reino Unido &70.

145 TEDH asunto Murray contra Reino Unido &55.

146 TEDH asunto Murray contra Reino Unido:«49. *Il échet donc de distinguer les circonstances de la présente cause de celles de l'affaire Funke (paragraphe 41 ci-dessus) dans laquelle les services des douanes avaient entamé contre le requérant des poursuites pénales afin de le contraindre à fournir des preuves d'infractions qu'il aurait commises*».

147 TEDH asunto Funke contra Francia &31.

148 TEDH asunto Heaney y McGuinness contra Irlanda &51: «[...] *Elle estime toutefois que ces garanties, aussi importantes soient-elles, ne présenteraient un intérêt pour les griefs formulés en l'espèce que si elles permettaient de réduire effectivement et de manière suffisante le degré de coercition imposé par l'article 52 de la loi de 1939 de sorte que cette disposition ne porterait pas atteinte à la substance des droits en question* [...]».

149 TEDH asunto Weh contra Austria, opinión discordante de los Sres. Lorenzen, Levits y Hajiyev &3: «*The Government appear to argue that the degree of compulsion involved in the present case was not sufficiently important, as they pointed to the minor nature of the sanction. It is true that that the Court has found that not every measure taken with a view to encouraging individuals to give the authorities information which may be of potential use in criminal proceedings must be regarded as improper compulsion (see Allen cited above). In the present case the applicant risked being fined up to ATS 30,000 and was in fact sentenced to pay a fine of ATS 900 with 24 hours' imprisonment in default. We consider that these sanctions, though being less severe than the penalties in comparable cases (accumulating fines in Funke, a six months' prison term in Heaney and McGuiness and repeated fines in J.B), were not negligible and, therefore, brought a degree of compulsion to bear on the applicant which was capable of destroying the very essence of the privilege against self-incrimination and the right to remain silent*».

de coacción ejercida como elemento esencial para determinar la posible afectación de los derechos a no autoinculparse.[150]

4.4.4.3. Consideración de la infracción del artículo 203 LGT como coacción

Confrontando las conclusiones anteriores con el contenido del artículo 203 LGT puede afirmarse que las sanciones previstas en el mismo no siempre representan una coacción relevante a efectos del derecho a no autoincriminarse.

Como hemos señalado anteriormente, el artículo 203 LGT, al regular la Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria, establece en su apartado tercero una sanción genérica de 150 euros salvo que resulten de aplicación los tipos específicos de los apartados 4 y 5 siguientes.[151]

---

150 STEDH de 29 de junio de 2007, asunto O'Halloran y Francis contra Reino Unido; STEDH de 11 de julio de 2006, asunto Jalloh contra Alemania: «*116. Par conséquent, le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination vaut pour la procédure conduite en l'espèce.*
117. Pour déterminer si ce droit a été méconnu, la Cour examinera tour à tour les facteurs suivants: la nature et le degré de la coercition employée pour l'obtention des éléments de preuve; le poids de l'intérêt public à la poursuite de l'infraction en question et à la sanction de son auteur; l'existence de garanties appropriées dans la procédure et l'utilisation faite des éléments ainsi obtenus».

151 Artículo 203.- Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria:

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

   Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

   Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

   a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
   b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
   c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
   d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración Tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
   e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

El apartado 4 del artículo 203 prevé una sanción de 150 a 600 euros para quienes no atiendan en plazo los requerimientos efectuados mientras que el apartado 5 del mismo artículo prevé sanciones de hasta el 2% de la cifra de negocios del contribuyente con un máximo de 600.000 euros cuando la no colaboración se refiera a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de la Ley n.° 58/2003. No conociendo el importe de las operaciones o tratándose informaciones referidas a magnitudes no monetarias la sanción máxima es de 10.000 ó 15.000 euros según los casos.

El Real Decreto n.° 2063/2004 que aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador tributario ha concretado la aplicación del artículo 203 LGT estableciendo su artículo 18 que el apartado 4 del artículo 203 LGT se refiere a las personas o entidades que no desarrollan actividades económicas mientras que el apartado 5 queda reservado para los contribuyentes que sí desarrollan este tipo de actividad.

Por todo ello, dada la relevancia menor que con carácter general cabe predicar de la sanción de 150 euros prevista en el artículo 203.3 LGT y de la eventual sanción de hasta 600 euros prevista en el artículo 203.4 LGT, puede afirmarse que la existencia de coacción sólo podrá tener lugar generalmente cuando se trate de las sanciones de mayor gravedad previstas en el apartado 5 del artículo 203 LGT para quienes desarrollen actividades económicas, ya que sólo en estos casos puede apreciarse la amenaza de un mal suficientemente serio como para alterar la voluntad del contribuyente-acusado.

Aun en los supuestos más graves del artículo 203.5 LGT, la apreciación de una coacción relevante a efectos de la no autoincriminación sigue sin ser automática y exigirá constatar, a la luz de las circunstancias del caso, que efectivamente concurre la amenaza de un mal inminente y

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo [...]».

grave capaz de afectar la voluntad del contribuyente-acusado. En este sentido, a la hora de ponderar la presión real que la eventual imposición de una multa por resistencia u obstrucción produce sobre la voluntad del acusado, no debe olvidarse que dicha eventual sanción no podrá hacerse efectiva sobre el mismo en tanto no sea firme, probablemente años más tarde, con lo que la aptitud del mal con el que se amenaza para afectar a la voluntad del acusado debe ser adecuadamente ponderada.

En definitiva, no toda presión debe ser considerada como coacción a efectos del derecho a no autoinculparse. Al igual que cierta presión es consustancial a un interrogatorio policial, y que su sola presencia no basta para hablar de coacción, en el ámbito tributario, la existencia de las sanciones por no colaborar no debe llevar a asumir sin más la existencia de coacción en el procedimiento.

Como hemos señalado, el grado de presión derivado de la amenaza de una sanción varía en función de las circunstancias del caso y su medición resultará probablemente difícil. No obstante, si de lo que se trata es de ponderar hasta qué punto dicha presión es de una entidad tal que pueda afectar a la voluntad del contribuyente, en el ámbito tributario se da la ventaja de que dicha presión es perfectamente conocida y se manifiesta además en la misma unidad de medida o con idéntica naturaleza que el bien que el contribuyente acusado pretende proteger y que no es otro que una suma de dinero.

No se trata aquí de que en el curso de un interrogatorio policial por la comisión de un posible delito se amenace al sospechoso con quitarle la custodia de sus hijos, con cerrarle el local o con partirle los huesos si no colabora, amenazas todas ellas cuya concurrencia real, credibilidad e influencia final sobre la voluntad del acusado son sumamente difíciles de llegar a concretar. A diferencia de un caso así, en el que el acusado se expone a penas de prisión y castigos indeterminados, en el curso de nuestro procedimiento de inspección, el contribuyente conoce normalmente con precisión cuál es el importe exacto del daño con el que se le amenaza, la sanción por no colaborar, y a cuánto asciende el importe del bien que pretende proteger, básicamente el importe de la cuota tributaria defraudada. El conocimiento preciso y la naturaleza común de los dos elementos de la balanza debe servir para facilitar la ponderación y concluir sobre la existencia de una coacción suficiente.

Así, por ejemplo, si un particular ha vendido una finca percibiendo 600.000 euros en dinero negro, conoce perfectamente que si la Inspección descubre dicha circunstancia, la cuota a satisfacer le representará 108.000 euros (18% 600.000) junto con los intereses de demora y la correspondiente sanción por el artículo 191 LGT, fácilmente de otros 108.000 euros (100% 108.000). Frente a dicho importe, de cerca de 216.000 euros, la hipotética sanción a la que se expone dicho contribuyente por no colaborar con la Inspección oscila entre 150 y 600 euros. Ante dichas circunstancias, el contribuyente, debidamente asesorado, no reconocerá ante la Inspección el sobreprecio cobrado. Si, de forma excepcional, el contribuyente llegara a reconocer dicha circunstancia, difícilmente podría argumentar que su voluntad se vio coaccionada por la eventualidad de una sanción de 150 a 600 euros. En este supuesto, entendemos que la sanción por no colaborar no reviste la intensidad suficiente como para motivar al contribuyente a facilitar una información que de otro modo hubiese querido reservarse, por lo que corresponderá al mismo la prueba de la coacción alegada, señalando los elementos de presión sufridos y explicando su influencia.

4.4.4.4. Otras formas de coacción: el daño reputacional

La negación de la infracción por no colaborar tipificada en el artículo 203 LGT como elemento permanente de coacción en el seno del procedimiento inspector no significa en modo alguno que en el desarrollo del mismo no puedan concurrir otras formas de coacción.

Por el contrario, la naturaleza y circunstancias del procedimiento de comprobación e investigación hacen posible la existencia de elementos que pueden alterar el ánimo de los contribuyentes hasta el punto de afectar a su libertad y voluntad.

Así como cabe negar que una sanción de 150 euros pueda constituir para una mayoría de contribuyentes una coacción real capaz de alterar su voluntad, de igual forma debe reconocerse que la presión que supone estar sometido a una comprobación por parte de la Inspección de Hacienda puede comportar para un importante grupo de contribuyentes una situación de presión o de estrés equiparable a una coacción capaz de afectar a sus decisiones. En este sentido, las importantes prerrogativas con que cuenta la Inspección de Hacienda para afectar la tranquilidad e intimidad de las personas, el amplio margen de discrecionalidad

que preside la actuación inspectora y los perjuicios de distinta índole que pueden derivarse para un contribuyente del simple hecho de estar sometido a un procedimiento inspector no deben ser infravalorados a la hora de determinar la existencia de coacción.

De esta forma, no debe descartarse el que un contribuyente asuma como ciertas algunas circunstancias o hechos que le perjudican con tal de evitar otros perjuicios que para él puedan derivarse de la continuación de la Inspección. Así por ejemplo, un contribuyente puede reconocer que ciertas discrepancias en su cifra de ingresos corresponden a ventas no declaradas con tal de que la Inspección no se dirija a todos sus clientes en la búsqueda de información.

En este sentido, el riesgo reputacional a que se expone un contribuyente sometido a actuaciones inspectoras puede acarrearle un perjuicio real mucho mayor que el que deriva de la mera regularización o sanción que pueda llegar a imponerse y, por ello mismo, puede motivarle a efectuar declaraciones erróneas con tal de ver terminado el procedimiento. Unas declaraciones así efectuadas deben ser valoradas con sospecha pues su sentido y contenido pueden estar viciados y no responder a la realidad de las cosas.

Son estas circunstancias, mucho más que la existencia de la infracción del artículo 203 LGT, las que pueden comportar una coacción capaz de alterar la voluntad del contribuyente y de afectar a la fiabilidad de las pruebas por él proporcionadas, motivo por el que merecen toda la atención que se deriva de la aplicación del derecho a no autoincriminarse.

La acreditación de la existencia de coacción en estos casos correrá normalmente a cargo del contribuyente y resultará sin duda difícil de reconocer y ponderar pero ello no debe llevar a eludir su consideración máxime cuando, como se ha señalado, es en casos como los expuestos cuando la protección que ofrecen las garantías frente a la autoincriminación adquiere todo su sentido.

CAPÍTULO V. CONSECUENCIAS DE LA VULNERACIÓN DE LAS GARANTÍAS FRENTE A LA AUTOINCRIMINACIÓN

5.1. La declaración autoincriminatoria como prueba ilícita

Si de acuerdo con todo lo expuesto hasta ahora, resulta que finalmente se incorporan al correspondiente procedimiento punitivo

informaciones autoincriminatorias obtenidas bajo coacción, tales pruebas no podrán ser utilizadas para sustentar una eventual sanción o condena y, si lo han sido, éstas deberán ser anuladas.

La inutilidad de las pruebas ilícitamente obtenidas para fundamentar una condena se presenta como una exigencia para la efectividad de los derechos subjetivos, especialmente de los derechos fundamentales entre los que figura el derecho a no autoinculparse:

> «El problema de la admisibilidad de la prueba ilícitamente obtenida se perfila en una encrucijada de intereses, debiéndose así optar por la necesaria procuración de la verdad en el proceso o por la garantía de las situaciones subjetivas de los ciudadanos. Estas últimas acaso puedan ceder ante la primera exigencia cuando su base sea estrictamente infraconstitucional, pero no cuando se trata de derechos fundamentales que traen su causa directa o indirectamente de la norma primera del ordenamiento. En tal supuesto, puede afirmarse la exigencia prioritaria de atender a su plena efectividad, relegando a un segundo plano los intereses públicos ligados a la fase probatoria del proceso».[152]

La ineficacia de las pruebas obtenidas con desconocimiento de las garantías frente a la autoincriminación se encuentra expresamente sancionada en el artículo 11.1 LOPJ:

> «No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales».

Con arreglo al citado precepto, todo aquel material que haya sido obtenido vulnerando los derechos fundamentales, entre ellos los proclamados en el artículo 24.2 CE, adolecerá de invalidez y no podrá ser utilizado como prueba para fundamentar la eventual sanción o pena que pudiera imponerse.

La mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia entienden que el mencionado precepto de la LOPJ consagra en nuestro país la doctrina conocida como de «los frutos del árbol envenenado» o teoría de los efectos reflejos de la prueba ilícita.[153] En virtud de dicha doctrina, la ineficacia procesal consecuencia de la vulneración de los derechos

---

[152] STC n.° 114/1984 de 29 de noviembre de 1984.

[153] Doctrina construida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo de los Estados Unidos de América conocida como «The fruit of the poisonous tree».

fundamentales no se limita a las pruebas obtenidas como consecuencia directa de dicha violación *(original evidence)* sino que se extiende asimismo a todo aquel material probatorio que a su vez derive de las mismas (*derivative evidence*).

En estos supuestos se produce el denominado «efecto dominó» en el sentido de que la nulidad de determinada diligencia o prueba judicial, por vulneración de derechos constitucionalmente reconocidos, arrastra en cadena la invalidez y consiguiente eficacia jurídica de todas las posteriores que puedan traer causa, directa o indirecta, de aquella primera.[154] De este modo, toda aquella prueba que sea consecuencia de la prueba original ilícita resultará asimismo viciada y por lo tanto nula.

La teoría de los efectos reflejos de la prueba ilícita no impide que la infracción cometida pueda ser acreditada acudiendo a otras pruebas que no se encuentren viciadas, porque no deriven, directa o indirectamente, de la violación de derechos fundamentales. Para ello será necesario que se dé una *desconexión causal* entre unas pruebas y otras. Dicha desconexión se da, entre otros casos, cuando se trata de un *hallazgo inevitable*[155] o de un *hallazgo casual*.[156]

La naturaleza y condiciones que debe concurrir en el nexo causal existente entre la prueba originaria ilícita y la prueba refleja ha sido matizada por el Tribunal Constitucional a través de la denominada teoría de la «conexión de antijuridicidad»:

> «El problema surge, pues, cuando, tomando en consideración el suceso tal y como ha transcurrido de manera efectiva, la prueba enjuiciada se halla unida a la vulneración del derecho, porque se ha obtenido a partir del conocimiento derivado de ella.
>
> Pues bien: en tales casos la regla general, tal y como hemos expresado en diversas ocasiones (SSTC n.º 85/1994, fundamento jurídico 5.º; n.º 86/1995, fundamento jurídico 3.º; n.º 181/1995, fundamento jurídico 4.º; n.º 49/1996, fundamento jurídico 5.º) y reafirmamos expresamente ahora, es que todo elemento probatorio que pretenda deducirse a partir de un hecho vulnerador

154 STS de 17-6-1994.

155 STS 5-06-1995, STS 16-12-2006, fs. 5.

156 STS 18-02-1994, STS 26-11-1994

del derecho fundamental al secreto de las comunicaciones telefónicas se halla incurso en la prohibición de valoración ex artículo 24.2 C.E.

Sin embargo, a la vez que establecíamos la doctrina general que acabamos de exponer, y habida cuenta de que, como hemos dicho repetidamente, los derechos fundamentales no son ilimitados ni absolutos (STC n.º 254/1988, fundamento jurídico 3.º), en supuestos excepcionales hemos admitido que, pese a que las pruebas de cargo se hallaban naturalmente enlazadas con el hecho constitutivo de la vulneración del derecho fundamental por derivar del conocimiento adquirido a partir del mismo, eran jurídicamente independientes de él y, en consecuencia, las reconocimos como válidas y aptas, por tanto, para enervar la presunción de inocencia (SSTC n.º 86/1995, fundamento jurídico 4.º, y n.º 54/1996, fundamento jurídico 9.º)».[157]

Con arreglo a la mencionada doctrina constitucional, para la nulidad de una prueba no basta con que la misma derive causalmente de la prueba ilícita sino que es preciso además que entre ellas exista conexión de antijuridicidad.

El matiz establecido por el TC exige un examen individualizado para decidir si la prueba refleja es o no jurídicamente independiente de la primitiva prueba ilícita. En el primer caso, la prueba refleja deberá ser apartada mientras que en el segundo, siendo jurídicamente independiente, dicha prueba podrá fundamentar la sanción. La exigencia constitucional de conexión de antijuridicidad determina, como veremos, que la incidencia del artículo 11.1 LOPJ para las pruebas reflejas obtenidas en el ámbito tributario resulte bastante reducida.

Junto al artículo 11.1 citado, la LOPJ establece en su artículo 238.3 que existirá nulidad absoluta de los actos judiciales «cuando se prescinda total y absolutamente de las normas esenciales de procedimiento establecidas por la ley o con infracción de los principios de audiencia, asistencia y defensa, siempre que efectivamente se haya producido indefensión».

Parte de la doctrina entiende que el referido precepto supone una concreción de lo previsto en el artículo 11.1 LOPJ de forma que una interpretación sistemática de ambos preceptos arrojaría que el artículo 238.3º resultara aplicable cuando se tratase de la violación de derechos fundamentales de carácter procesal recogidos en el artículo

---

157 STC n.º 81/1998 de 2 de abril de 1998.

24 CE mientras que el artículo 11.1 se referiría al resto de derechos fundamentales.[158]

En uno y otro caso la consecuencia para la prueba ilícitamente obtenida es la misma: su inutilidad procesal. Sin embargo, la diferencia es relevante por cuanto la ineficacia derivada de la violación de derechos fundamentales de carácter procesal no conlleva el efecto dominó propio del artículo 11.1 LOPJ. De esta forma, si a raíz de unas declaraciones autoincriminatorias obtenidas bajo coacción se obtienen otras pruebas, las pruebas de segundo nivel no se verían contaminadas por la ilicitud primigenia.

5.2. Incidencia en el ámbito tributario

Se acepte o no la tesis expuesta sobre el diferente ámbito de aplicación de los artículos 11.1 y 238.3 LOPJ, lo cierto es que su incidencia práctica es limitada. Y es que una vez desarrollada por el TC la doctrina de la conexión de antijuridicidad, puede afirmarse que los efectos sobre las pruebas reflejas derivados de la aplicación de uno u otro precepto son a menudo coincidentes.[159]

La doctrina de la conexión de antijuridicidad elaborada por el TC resulta plenamente coherente con los valores protegidos por el derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario. Si, como hemos señalado, el contenido esencial del citado derecho susceptible de verse afectado por un procedimiento inspector es la garantía de la fiabilidad de las pruebas obtenidas bajo coacción, en nada afecta al citado valor constitucional el que pruebas documentales como facturas, contabilidades, extractos bancarios, etc. obtenidas a partir de una primitiva declaración ilícita, se incorporen como pruebas en el procedimiento punitivo.

En el ámbito de un procedimiento sancionador tributario o de un proceso por delito fiscal, las pruebas que hayan sido obtenidas a partir de

---

158 En esta línea se pronuncia Rodríguez Sol, L *Registro domiciliario y prueba ilícita*. Granada: Comares, 1998, pp. 81 y 82; Tesis recogida por Sanz Díaz palacios, J.A. en «La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal. El derecho a no declarar contra sí mismo». Conferencia en el curso de Postgrado en Derecho «El control tributario: Prerrogativas de la Administración y Derechos del contribuyente». Toledo: Universidad de Castilla-La Mancha, enero 2003.

159 Díaz Cabale, J.A. y M. Martin Morales. *La garantía constitucional de la inadmisión de la prueba ilícitamente obtenida*. Madrid: Civitas, 2001, p. 136.

primitivas declaraciones autoincriminatorias del contribuyente acusado gozarán normalmente de *independencia jurídica* respecto de éstas.[160]

Así, si en el curso de una Inspección el contribuyente manifiesta bajo coacción que recibe facturas falsas de determinadas personas toda la información que la Inspección pueda obtener a partir del requerimiento y análisis de la contabilidad, registros, facturas, medios de pago, investigación de los proveedores, etc. no sólo resultará jurídicamente independiente de la declaración del contribuyente sino que en nada afectará al contenido del derecho a no autoincriminarse. La declaración del contribuyente reconociendo la falsedad no deberá ser incorporada al procedimiento sancionador pero sí podrán serlo el conjunto de pruebas obtenidas a partir de la investigación.

A este respecto no debe olvidarse que en el curso de una Inspección no existe el riesgo de sufrir torturas o tratos degradantes constitutivas de coacciones abusivas por lo que dicho aspecto del contenido esencial del derecho a no autoincriminarse, aunque sensible, no resulta tan vulnerable como en el curso de otros procedimientos, como pueda ser un interrogatorio policial y, por lo tanto, debe ser tenido en cuenta con la debida prevención a la hora de valorar las consecuencias sobre la licitud de las pruebas reflejas.

Siendo jurídicamente independiente de la declaración autoinculpatoria juzgada ilícita y no afectando al contenido del derecho a no autoinculparse, no existe ningún motivo que exija la exclusión de dichas pruebas de segundo nivel del procedimiento sancionador o por delito fiscal.

CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES

El deber de colaborar con la Hacienda Pública

El deber del contribuyente de colaborar con la Administración Tributaria suministrando cuanta información le sea requerida forma parte

---

160 «La independencia jurídica de la prueba o prubas reflejas respecto de la lesión del derecho fundamental a no declarar contra uno mismo o a no confesarse culpable, de conformidad con la nueva doctrina constitucional, exime a los órganos instructores del expediente punitivo de escrutar otros medios probatorios distintos que ratifiquen el contenido de la prueba refleja». Marcos Cardona, M. *El procedimiento sancionador tributario*. Madrid: Iustel, 2005, p. 139.

del contenido esencial del deber de contribuir sancionado en el artículo 31.1 CE. El deber de colaboración constituye una herramienta básica sin la cual no resultaría posible la consecución de los objetivos de igualdad y justicia propios del Estado social y democrático de Derecho.

El ejercicio por parte de la Administración Tributaria de las potestades exorbitantes concedidas por el ordenamiento jurídico, entre las que figuran las de obtención de información y las de comprobación e investigación, sólo se explica al servicio de los fines que las justifican y debe realizarse siempre con pleno sometimiento a la ley y al Derecho. En dicho ejercicio, la Administración tributaria se encuentra obligada a respetar el conjunto de los derechos y libertades de los ciudadanos y, en especial, los derechos fundamentales entre los que el artículo 24.2 CE enuncia los derechos a no autoincriminarse

Vigencia en España de los derechos a la no autoincriminación

Los derechos a no declarar contra uno mismo, a guardar silencio y a no confesarse culpable constituyen derechos fundamentales de las personas acusadas. Las garantías frente a la autoincriminación se encuentran estrechamente vinculadas a los principios de presunción de inocencia y juicio justo universalmente reconocidos. De acuerdo con lo previsto en el artículo 10.2 CE, en tanto que derechos fundamentales, la interpretación y aplicación de los citados derechos debe realizarse a la luz de las Declaraciones Universales de los Derechos Humanos y demás tratados internacionales sobre la materia. En particular, resulta especialmente relevante lo establecido por el Convenio de Roma para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales y, sobre todo, la interpretación del mismo efectuada por el Tribunal de Estrasburgo. La vigencia en nuestro país de las citadas garantías deriva asimismo de nuestra pertenencia a la Unión Europea, en tanto que principios generales integrantes del derecho comunitario.

Razón de ser de las garantías frente a la autoincriminación

El origen de las garantías frente a la autoincriminación hay que buscarlo en la lucha contra los abusos cometidos por los tribunales de la inquisición y otras autoridades en su búsqueda de la confesión de los sospechosos de herejía o de cualesquiera otros delitos. En línea con las exigencias del moderno principio acusatorio, el establecimiento de los

derechos a la no autoincriminación se materializó en la prohibición de la tortura como instrumento para la obtención de confesiones.

La razón de ser de dichas garantías es doble y radica ante todo en la limitación del uso de la fuerza o de la coacción por parte de las autoridades.

Por un lado, el derecho a no autoincriminarse proporciona protección al acusado frente a coacciones abusivas o indebidas por parte de las autoridades. Dichas garantías refuerzan preventivamente los derechos del acusado a la integridad, la libertad, la intimidad o la dignidad, derechos que, bajo determinadas circunstancias, especialmente en el marco de los interrogatorios policiales, resultan especialmente vulnerables. Con la proclamación de los derechos a no autoincriminarse, se desincentiva el recurso a la tortura o los tratos degradantes como fórmulas abreviadas de obtención de pruebas, pues las eventuales pruebas que pudieran obtenerse ignorando los derechos a no autoinculparse no serían válidas.

Junto a dicho objetivo, el fundamento de las garantías frente a la autoincriminación se encuentra en garantizar el acierto de las resoluciones judiciales, evitando la utilización en procesos penales de pruebas viciadas obtenidas merced a la coacción. En este segundo aspecto, los derechos a no autoincriminarse tratan de garantizar que las pruebas suministradas por el propio acusado no resulten falsas o erróneas como consecuencia de la coacción, no necesariamente abusiva, ejercida sobre su voluntad. En este ámbito los citados derechos constituyen una garantía de la fiabilidad de las declaraciones y demás pruebas proporcionadas por el acusado y, en consecuencia, contribuyen a evitar los errores judiciales.

En el marco de los procedimientos tributarios, habida cuenta de que la eventualidad de sufrir coacciones abusivas tales como torturas o tratos degradantes es remota, la razón de ser de los derechos a no autoincriminarse se encuentra fundamentalmente en proteger la fiabilidad de las pruebas proporcionadas por el contribuyente-acusado, asegurando que la eventual coacción que se ejerza sobre el mismo no ponga en riesgo la verdad de las declaraciones autoincriminatorias efectuadas.

Ámbito de aplicación

El ámbito natural de aplicación de las citadas garantías es el proceso penal. Sin embargo, su aplicación al ámbito de las sanciones

administrativas resulta tanto de la jurisprudencia emanada de nuestro TC a partir de la sentencia 18/1981 como de la noción autónoma de acusación en materia penal elaborada por el TEDH. Las interpretaciones efectuadas por ambos tribunales permiten afirmar la vigencia de los citados derechos en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, en particular, en el de las sanciones más graves previstas en los artículos 191 y siguientes de la Ley General Tributaria para los tipos infractores de dejar de ingresar, obtener devoluciones o acreditar improcedentemente bases o cuotas tributarias.

La naturaleza y fundamento de las garantías frente a la autoincriminación determina su no aplicación en el ámbito del procedimiento de comprobación e investigación. El procedimiento inspector tributario sirve a fines de interés público constitucionalmente reconocidos y su naturaleza, aun cuando pueda resultar perjudicial para el contribuyente, es por completo ajena a la sancionadora.

No obstante, el actual desarrollo de los procedimientos tributarios de comprobación e investigación, sancionadores y penales comporta un riesgo cierto de contaminación punitiva del procedimiento inspector. Dicha contaminación deriva tanto de la incorporación automática al procedimiento sancionador de las pruebas obtenidas en el procedimiento de comprobación e investigación como de la generalización de la tramitación abreviada de los procedimientos sancionadores y de la realidad práctica de la instrucción de los delitos contra la hacienda pública por los órganos de la Inspección. En la medida en que en el desarrollo de la comprobación, el contribuyente debe aportar cuanta información tributaria le sea solicitada, de forma que si no lo hace puede ser sancionado, y de que las pruebas obtenidas pueden ser luego utilizadas para la imposición de una sanción o una condena penal, cabe afirmar que el actual desarrollo del procedimiento inspector comporta un riesgo cierto para la plena efectividad de los derechos a la no autoincriminación.

La defensa de las garantías frente a la no autoincriminación ante dicha realidad no puede pasar por la eliminación del deber de colaboración. Dicho deber constituye una herramienta imprescindible para la consecución de los objetivos de igualdad y justicia y su ausencia nunca podría ser suplida de forma realista acudiendo a fórmulas como la estimación indirecta o a la obtención de información de terceros.

El aseguramiento de la efectividad de tales garantías pasa por situar el problema en su verdadera dimensión que no es otra que la punitiva. La jurisprudencia del TEDH reconoce expresamente la posibilidad de ejercer la coacción en el marco de procedimientos de comprobación e investigación. De acuerdo con dicha jurisprudencia, lo que prohíbe el derecho a no autoincriminarse es la utilización en un procedimiento penal de informaciones obtenidas bajo coacción en el curso de un procedimiento de investigación.

La solución a la contaminación punitiva del procedimiento inspector pasa por su depuración. Dicha depuración debe realizarse asegurando que las eventuales pruebas autoincriminatorias obtenidas bajo coacción en el curso de un procedimiento inspector no accedan a ulteriores procedimientos sancionadores, administrativos o penales. La interpretación de la vigente Ley General Tributaria permite dicha conclusión.

En el desarrollo práctico de los procedimientos tributarios, la conclusión anterior significa que el instructor del procedimiento sancionador no debería incorporar a dicho procedimiento las pruebas autoincriminatorias obtenidas bajo coacción en el curso de la comprobación. De llegar a hacerlo, sería el órgano competente para resolver, el Inspector Jefe, quien debería expulsar dicho material probatorio del procedimiento y, en todo caso, no servirse del mismo como fundamento para la imposición de la sanción. En el marco de los procesos penales, dicha función de garante de los derechos fundamentales del acusado debería ser instrumentada por el Ministerio Fiscal y el Juez de instrucción.

Contenido de las garantías frente a la autoincriminación

Las garantías frente a la autoincriminación ofrecen protección a las declaraciones autoincriminatorias efectuadas por el acusado bajo coacción.

Por declaraciones cabe entender ante todo las manifestaciones orales o escritas efectuadas por el contribuyente-acusado.

Los derechos a no autoincriminarse no protegen al acusado frente a la solicitud de contabilidades, registros, facturas, medios de pago, etc., ni, en general, de todo aquello que tenga una existencia previa independiente de la voluntad del mismo. La aportación de documentos y otras pruebas se encuentra protegida cuando no exista certeza de su existencia y de su situación en poder del requerido.

Las garantías que nos ocupan protegen ante todo el proceso de producción de pruebas, evitando que la coacción ejercida por las autoridades pueda socavar la fiabilidad de las pruebas obtenidas y comportar errores judiciales. Por su naturaleza eminentemente libre y desconocida, la voluntad y el pensamiento del acusado constituyen el elemento natural de protección pues resultan especialmente vulnerables al ejercicio de la coacción o intimidación.

La naturaleza básicamente documental de los procedimientos tributarios, el principio de instrucción de oficio y las exigencias de motivación de los actos administrativos constituyen circunstancias que reducen la posibilidad de afectar a las garantías frente a la autoincriminación como instrumentos al servicio de la fiabilidad de las pruebas y el acierto de las resoluciones.

Las declaraciones efectuadas deben ser posteriores a la realización del ilícito y deben revestir carácter directamente incriminatorio. Es decir, han de constituir pruebas de cargo que acrediten la existencia del hecho punible y de la culpabilidad. Tanto el TC, como el TEDH y el TJCE no otorgan dicha consideración a la solicitud de informaciones eminentemente fácticas. La aportación de documentos puede revestir carácter incriminatorio cuando, por las circunstancias en que tiene lugar, suponga el reconocimiento de su existencia y de su estado en poder del requerido, y ello resulte inculpatorio.

Las declaraciones deben resultar incriminatorias para las mismas personas que las efectúan bajo coacción. En el ámbito de las personas jurídicas el TC niega la posibilidad de identidad subjetiva entre sujeto coaccionado, la sociedad, y sujeto condenado, el administrador persona física. No obstante, el carácter orgánico de la representación de las sociedades, la responsabilidad directa y solidaria de las personas jurídicas establecida en el actual artículo 31.2 CP o el abandono de la máxima *societas delinquere non potest* en el proyecto de reforma del Código penal, constituyen argumentos suficientes para defender la aplicación de los derechos a no autoincriminarse a las personas jurídicas.

La actuación mediante representante no impide la apreciación de declaraciones autoinculpatorias si bien no resulta irrelevante ya que constituye un elemento a considerar a la hora de valorar la intensidad de la coacción ejercida. Sin perjuicio de los límites propios del secreto profesional y del

privilegio abogado-cliente, debido a la falta de identidad subjetiva entre sujeto coaccionado y sujeto incriminado, las garantías frente a la autoincriminación no otorgan protección ante el requerimiento de información efectuado a abogados, asesores o auditores de datos de sus clientes.

Las declaraciones autoincriminatorias han de haberse realizado bajo coacción. La mayor parte de la doctrina y jurisprudencia nacionales defienden la presunción de coacción en el procedimiento inspector derivada del deber de colaborar y de la sanción por no colaborar prevista en el artículo 203 LGT. Sin embargo, con la jurisprudencia del TEDH, entendemos que no toda presión es coacción a efectos de los derechos a no autoincriminarse. La coacción legal derivada del artículo 203 LGT resulta legítima y por tanto no puede ser catalogada de coacción abusiva o indebida a efectos de la autoincriminación. Su papel a efectos de la autoincriminación debe limitarse a determinar si la presión derivada de la misma es suficiente para alterar la voluntad del contribuyente-acusado y poner en riesgo la fiabilidad de las pruebas autoincriminatorias aportadas. Dicha valoración no puede ser apriorística sino que debe realizarse caso por caso, atendiendo a las circunstancias de los hechos investigados, la gravedad de la eventual sanción y las características del sujeto coaccionado. Junto a la infracción por no colaborar tipificada en el artículo 203 LGT existen otras posibilidades de coacción ligadas al desarrollo del procedimiento inspector, daño reputacional, situaciones de estrés, temor ante la discrecionalidad administrativa, etc., cuya concurrencia puede resultar relevante desde la perspectiva de la protección de las garantías frente a la autoincriminación.

Consecuencias de la violación del derecho fundamental

La violación de las garantías frente a la autoincriminación se producirá siempre que una condena penal o una sanción administrativa encuentre su fundamento en declaraciones autoincriminatorias obtenidas bajo coacción. En la medida en que el derecho a no autoinculparse se encuentra entre los derechos fundamentales, el efecto de la violación producida será la inutilidad procesal de las pruebas así obtenidas.

Por aplicación del artículo 11.1 LOPJ, dicha ineficacia no se limita a la declaración autoinculpatoria efectuada sino que se extiende a todas aquellas pruebas que sean consecuencia de la primera. El TC concreta el alcance del efecto dominó derivado de la violación de los derechos

fundamentales mediante la elaboración de la teoría de la conexión de antijuridicidad. En virtud de dicha teoría la ineficacia procesal de la prueba originaria sólo contaminará a las pruebas derivadas o de segundo nivel cuando entre unas y otras exista no sólo relación causal sino dependencia jurídica. En el ámbito de los procedimientos tributarios, por las propias condiciones en las que se desarrolla la comprobación e investigación tributaria, la aplicación de la doctrina constitucional implica limitar en gran medida la posibilidad de que las pruebas de segundo nivel resulten contaminadas y por lo tanto ineficaces.

CAPÍTULO VII. PROPUESTAS DE REFORMA

Dado que, a nivel constitucional, no existe un conflicto jurídico entre el deber de colaborar y las garantías frente a la autoincriminación y de que la normativa vigente es compatible con el respeto de los derechos a no autoincriminarse en el ámbito de los procedimientos tributarios de inspección y sancionadores, la garantía efectiva del citado derecho no requiere de reformas sustantivas en la regulación de los procedimientos tributarios.

Ello no obstante, la generalización de la tramitación abreviada de los procedimientos sancionadores y el antecedente del procedimiento mixto existente hasta 1998, así como la realidad práctica de la instrucción de los delitos fiscales por la Inspección de Hacienda, hacen recomendable la adopción de medidas de distinta naturaleza tendentes a reforzar la conciencia que tanto la propia Administración Tributaria como el contribuyente deben tener de la presencia del derecho a no autoinculparse. Dicho en otros términos, puesto que a nivel teórico los derechos a no autoincriminarse y el deber de colaborar no colisionan y dado que la tensión entre los mismos deriva de la realidad práctica de los procedimientos tributarios, resulta aconsejable la propuesta de medidas correctoras que incidan sobre este último aspecto.

a) Medidas normativas

La principal reforma que se propone pasa por dar nueva redacción al artículo 210 LGT dedicado a la instrucción del procedimiento sancionador. La modificación que se propone trataría de matizar el automatismo que en la actual redacción parece deducirse en la incorporación al procedimiento sancionador de las pruebas obtenidas en el

curso del correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, en nuestro caso, el procedimiento inspector. La nueva redacción del artículo 210.2 LGT debería establecer expresamente que dicha incorporación de pruebas no debe incluir las declaraciones que no se ajusten a los derechos a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable recogidos en el artículo 24.2 CE.

b) Medidas referidas a la instrucción penal de los delitos fiscales

Dado que las dudas sobre la plena eficacia de los derechos a no autoincriminarse en el ámbito de los delitos contra la hacienda pública obedece a que la práctica totalidad de la fase de instrucción se desarrolla en el marco del procedimiento administrativo de inspección, debería avanzarse en la anticipación de la remisión de los expedientes al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción competente. De esta forma, se trataría de conseguir que, sin perjuicio de la imprescindible participación especializada de los órganos de la Inspección de hacienda, la fase de instrucción de los delitos fiscales se realizara bajo la cobertura del Ministerio fiscal o del Juez.

Con dicho proceder no sólo se evitarían los inconvenientes denunciados por la doctrina en materia de derechos a no autoincriminarse sino que, previas las oportunas e imprescindibles reformas organizativas, se mejoraría en la lucha contra el fraude fiscal, pues la investigación podría realizarse contando no sólo con las potestades propias de la Inspección sino también con todas aquellas que el ordenamiento jurídico pone en manos de los órganos judiciales para el descubrimiento y represión de los delitos. En este sentido, entendemos que sería deseable la creación de órganos o unidades de composición multidisciplinar que integraran personal procedente, entre otros, de la Inspección de Hacienda, del Ministerio Fiscal y de los cuerpos y fuerzas de seguridad del Estado y que tuviera como objeto propio la investigación y persecución de los delitos fiscales o por blanqueo de capitales.

c) Medidas formales

Advertencias en el procedimiento inspector

En la propia comunicación de inicio de actuaciones inspectoras debería informarse al contribuyente tanto del deber de colaborar a que está sujeto y de las posibles sanciones a que se expone por su incumplimiento

como de que las eventuales declaraciones autoincriminatorias que realice bajo coacción se orientarán a determinar la deuda tributaria correspondiente y no serán utilizadas para fundamentar una ulterior sanción. Con dicha advertencia se facilitaría que cuando el contribuyente considerase que está efectuando una declaración autoincriminatoria bajo coacción pudiera alegar dicha circunstancia ya en el proceso de investigación. Una alegación en tal sentido facilitaría la posterior valoración de las declaraciones efectuadas y las condiciones en que se efectuaron tanto con ocasión de un eventual procedimiento sancionador como en el momento de un posterior control jurisdiccional.

Cautelas en el procedimiento sancionador

En el supuesto de tramitación ordinaria del procedimiento sancionador, el acuerdo de inicio debería mencionar expresamente el derecho del contribuyente a no autoincriminarse. Del mismo modo, se le debería advertir de que la no colaboración con la Administración tributaria en el ejercicio de tales derechos no puede comportar la imposición de sanción alguna por no colaborar, en particular, de las previstas en el artículo 203 LGT.

Tanto en el caso de tramitación ordinaria como en el de tramitación abreviada, la incorporación formal al procedimiento sancionador de las pruebas obtenidas en el procedimiento inspector prevista en el artículo 210.2 LGT debería realizarse con la mención expresa de que no se incorporan las declaraciones autoincriminatorias que pudiesen afectar a los derechos del artículo 24.2 CE. Con esta indicación, se informaría al contribuyente de sus derechos al tiempo que se le abriría expresamente la posibilidad de alegar cuanto considerase oportuno, en particular, la eventual vulneración de los citados derechos como consecuencia de la concreta incorporación de ciertas pruebas. A su vez, las alegaciones del contribuyente obligarían al órgano competente para formular la propuesta de sanción y al competente para resolver a razonar los motivos que llevan a la utilización o no de ciertas pruebas, motivación que facilitaría, en su caso, el oportuno control jurisdiccional.

TABLA DE LAS PRINCIPALES SENTENCIAS COMENTADAS

TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS
STEDH de 8 de junio de 1976, asunto Engel contra Países Bajos
STEDH de 27 de febrero de 1980, asunto Deweer contra Bélgica
STEDH de 21 de febrero de 1984, asunto Ozturk contra Alemania
STEDH de 7 de octubre de 1988, asunto Salabiaku contra Francia
STEDH 27 de febrero de 1992, asunto Societé Sténuit contra Francia
STEDH de 25 de febrero de 1993, asunto Funke contra Francia
STEDH de 24 de febrero de 1994, asunto Bendenoun contra Francia
STEDH de 8 de febrero de 1996, caso John Murray contra Reino Unido
STEDH de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders contra Reino Unido
STEDH de 20 de octubre de 1997, caso Serves contra Francia
STEDH de 21 de diciembre de 2000, caso Heaney y McGuinness contra Irlanda
STEDH de 3 de mayo de 2001, caso J.B. contra Suiza
STEDH de 3 de mayo de 2001, caso Quinn contra Irlanda
DTEDH de 11 de septiembre de 2002, asunto Allen contra Reino Unido
STEDH de 8 de abril de 2004, caso Weh contra Austria
STEDH de 4 de marzo de 2005, asunto Rieg contra Austria
STEDH de 4 de octubre de 2005, caso Shannon contra Reino Unido
STEDH de 20 de junio de 2006, Örs y otros contra Turquía
STEDH de 11 de julio de 2006, asunto Jalloh contra Alemania
STEDH de 29 de junio de 2007, asunto O´Halloran y Francis contra Reino Unido

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS
STJCE de 18 de octubre de 1989, asunto Orkem contra la Comisión
STJCE de 6 de noviembre de 2003, asunto Lindqvist contra la Comisión
STJCE de 25 de enero de 2007, asunto Mannesmann contra la Comisión
STJCE de 26-6-2007, cuestión prejudicial obligaciones de información y blanqueo

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
STC n.º 197/1995 de 21 de diciembre de 1995
STC n.º 11/1981 de 8 de abril de 1981
STC n.º 18/1981 de 8 de junio de 1981
STC n.º 110/1984 de 26 de noviembre de 1984
STC n.º 114/1984 de 29 de noviembre de 1984
STC n.º 103/1985 de 4 de octubre de 1985
ATC n.º 642/1986 de 23 julio de 1986
ATC n.º 170/1987 de 11 de febrero de 1987
STC n.º 254/1988 de 21 de diciembre de 1988
STC n.º 76/1990 de 26 de abril de 1990
STC n.º 246/1991 de 19 de diciembre de 1991
STC n.º 215/1994 de 14 de julio de 1994
STC n.º 197/1995 de 21 de diciembre de 1995
STC n.º 128/1996 de 9 de julio de 1996
STC n.º 161/1997 de 2 de octubre de 1997
STC n.º 115/1998 de 1 de junio de 1998
STC n.º 7/1998 de 13 de enero de 1998
STC n.º 81/1998 de 2 de abril de 1998
STC n.º 229/1999 de 13 de diciembre de 1999
STC n.º 127/2000 de 16 de mayo de 2000
STC n.º 67/2001 de 17 de marzo de 2001
STC n.º 68/2001 de 17 de marzo de 2001
STC n.º 233/2002 de 9 de diciembre de 2002
STC n.º 70/2002 de 3 de abril de 2002
STC n.º 190/2003 de 27 de octubre de 2003
STC n.º 18/2005 de 1 de febrero de 2005
STC n.º 312/2005 de 12 de diciembre de 2005
STC n.º 1/2006 de 16 de enero de 2006
STC n.º 68/2006 de 13 de marzo de 2006
STC n.º 97/2006 de 27 de marzo de 2006

TRIBUNAL SUPREMO		
Fecha	**Sala**	**Magistrado ponente**
STS de 18 de febrero de 1994	Penal	Enrique Bacigalupo Zapater
STS de 17 de junio de 1994	Penal	Luis Román Puerta Luis
STS de 26 de noviembre de 1994	Penal	Ramón Montero Fernández-Cid
STS de 5 de junio de 1995	Penal	Ramón Montero Fernández-Cid
STS de 23 de junio de 1997	Penal	José Antonio Martín Pallín
STS de 21 de diciembre de 1999	Penal	Cándido Conde-Pumpido Tourón
STS de 20 de septiembre de 2000	Penal	Andrés Martínez Arrieta
STS de 22 de febrero de 2006	Penal	Carlos Granados Pérez
STS de 11 de octubre de 2006	Penal	Joaquín Giménez García
STS de 16 de diciembre de 2006	Penal	Joaquín Delgado García

TRIBUNAL SUPREMO EE UU (US SUPREME COURT)
Escobedo vs. Illinois, 378 US$ 478,1964
Miranda vs. Arizona, 384 US$ 436,1966
Couch vs. USA, 409 US$ 322, 1973
Fisher vs. USA, 425 US$ 391, 1976
Doe vs. USA ,465 US$ 605, 1984
Fuller vs. USA, 786 F2d 1437, 1986
Dickerson vs. USA, 530 US$ 428,2000

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria en su Informe de marzo de 2001. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2001.
- Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, *Manual de delitos contra la hacienda pública*. Madrid: Ministerio de Justicia, 2004.
- Aguallo Avilés, A. y F. García Berro. «El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana». En *Rivista Di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 1, enero 2001.
- Alonso González, L.M. «El número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 68/1990.

- Alonso González, L.M. «El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada». *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 237/2002.
- Aneiros Pereira, J. «El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del tribunal Europeo de Derechos Humanos». *Quincena Fiscal*, n.º 17/2002.
- Aníbarro Pérez, S. y B. Sesma Sánchez. *Infracciones y sanciones tributarias*. Valladolid: Lex Nova, 2005.
- Beccaria, C. *De los delitos y las penas*. Alianza Editorial, 1998.
- Casado Ollero, G. «La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco». En *Hacienda Pública Española*, n.º 68, 1981.
- Cervantes Sánchez-Rodrigo C.J. y E. Mestre García. *Guía de infracciones y sanciones tributarias*. Valencia: Cisspraxis, 2005.
- Climent Durán, C. *La prueba penal*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2005.
- Cruz Padial, I. «Simplificación tributaria: viabilidad de las estimaciones objetivas». *Quincena Fiscal*, n.º 14/2006.
- Díaz Cabale, J.A. y M. Martin Morales. *La garantía constitucional de la inadmisión de la prueba ilícitamente obtenida*. Madrid: Civitas, 2001.
- Falcon y Tella, R. «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias en el ordenamiento interno». *Quincena Fiscal*, n.º 12/1997.
- Falcón y Tella, R. «Un giro trascendental en la jurisprudencia del tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar». *Quincena Fiscal*, n.º 22/1995.
- Ferreiro Lapatza, J.J. «Complicación y simplificación. Contabilidad y fiscalidad». *Quincena Fiscal*, n.º 15/2006-16/2006.
- Ferreiro Lapatza, J.J. «Simplificación; base imponible y renta empresarial». *Quincena Fiscal*, n.º 21/2006.
- Ferreiro Lapatza, J.J. «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal». *Quincena Fiscal*, n.º 21/2006.

- FROMMEL, S.N. «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?». *RDFHP*, n.º 236/1995.
- GARBERI LLOBREGAT, J. Director. *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*. Tirant Lo Blanch, Valencia 2005.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J. «Potestad sancionadora, jurisprudencia constitucional y reforma del control jurisdiccional de las sanciones administrativas». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 324/1997.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. «Una nueva Ley General tributaria. Problemas constitucionales». *Revista Española De Derecho Financiero*, n.º 90, 1996.
- GARCÍA BERRO, F. y A. AGUALLO AVILÉS. «El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana». *Rivista Di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 1, enero 2001.
- GARCIA BERRO, F. *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*. Barcelona: Marcial Pons, 2004.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y T.R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ. *Curso de derecho administrativo*. Civitas, Madrid, 1998.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y P.M. HERRERA MOLINA. «STC n.º 18/2005, de 1 de febrero: el derecho a no autoincriminarse de los administradores condenados por Delito fiscal». www.ief.es/publicaciones/jurisprudencia.asp, 2005.
- GARCÍA NOVOA, C. «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 3/2005.
- HERRERA MOLINA, P.M. y C. GARCÍA-HERRERA BLANCO. «STC n.º 18/2005, de 1 de febrero: el derecho a no autoincriminarse de los administradores condenados por Delito fiscal». www.ief.es/publicaciones/jurisprudencia.asp, 2005.
- HERRERA MOLINA, P.M. «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector». *Impuestos*, n.º 15/1997.

- Hesse, K. *Escritos de Derecho Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.
- Huesca Boadilla, R. Coord. *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Cizur Menor-Navarra: Thomson-Aranzadi, 2004.
- Jiménez Jiménez, C. «La separación del procedimiento sancionador por infracciones graves respecto del procedimiento de comprobación del que trae causa: análisis de cuestiones procedimentales aún sin resolver por el procedimiento». *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 231/2002.
- López Barja de Quiroga, J. *Tratado de derecho procesal penal*. Cizur Menor: Aranzadi, 2004.
- López Díaz, A. «Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (a propósito de la STC n.º 18/2005, de 1 de febrero». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 16/2005.
- Luna Rodriguez, R. «El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español». En *Memoria para optar al grado de doctor*. Madrid: Universidad Complutense, 2002.
- Marcos Cardona, M. *El procedimiento sancionador tributario*. Madrid: Iustel, 2005.
- Martin Morales, M. y J.A. Díaz Cabale. *La garantía constitucional de la inadmisión de la prueba ilícitamente obtenida*. Madrid: Civitas, 2001.
- Merino Jara, I. «Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública. Sentencia comentada: STC n.º 18/2005, de 1 de febrero». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 4/2005.
- Mestre García, E. y C.J. Cervantes Sánchez-Rodrigo. *Guía de infracciones y sanciones tributarias*. Cisspraxis, Valencia 2005.
- Muñoz Cuesta, J. «Obtención de muestras del inculpado contra su voluntad para determinar su ADN: posibilidad de utilizar la fuerza física». www.westlaw.es, 2007
- Ortiz de Urbina Gimeno, I. y J.M. Silva Sánchez. «El artículo 31.2 del Código Penal». Revista electrónica www.Indret.com, abril del 2006.

- PALAO TABOADA, C. «Lo blando y lo duro del Proyecto de derechos y garantías de los contribuyentes». *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 171/1997.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, G. *Derecho y Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- QUISPE FARFÁN, F.S. *El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el Perú*. Tesis UNMSM. Lima, 2002.
- RIBES RIBES, A. «El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana». *REDF*, n.º 105.
- RODRIGUEZ BEREIJO, A. Prólogo a la obra de ZORNOZA PÉREZ, J.J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador*. Madrid: Civitas, 1992.
- RODRIGUEZ SOL, L. *Registro domiciliario y prueba ilícita*. Granada: Comares, 1998.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria». *Quincena Fiscal*, n.º 21/2003.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. *Derecho a no autoinculparse y delitos contra La Hacienda Pública*. Madrid: Colex, 2004.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. «Las sentencias del Tribunal constitucional n.ºs 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen». *Impuestos*, n.º 20/2006.
- SANZ DÍAZ PALACIOS, J.A. «La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal. El derecho a no declarar contra sí mismo». Conferencia en el curso de Postgrado en Derecho *El control tributario: Prerrogativas de la Administración y Derechos del contribuyente*. Toledo: Universidad de Castilla-La Mancha, enero 2003.
- SESMA SÁNCHEZ, B. y S. ANÍBARRO PÉREZ. *Infracciones y sanciones tributarias*. Valladolid: Lex Nova, 2005.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M. y Gimeno ORTIZ DE URBINA I. «El artículo 31.2 del Código Penal». Revista electrónica www.Indret.com, abril de 2006.

- SILVA SÁNCHEZ, J.M. «Deberes tributarios de colaboración y derecho a no autoinculparse: la postura del tribunal constitucional». *Togas*, 25 de mayo de 2006.
- SOLER ROCH, M. T. «Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 25/1980.
- TEDESCO, I.F. «La libertad de la declaración del imputado: un análisis histórico-comparado» en la obra *Las garantías penales y procesales. Enfoque histórico-comparado*. HENDLER, E.S. (comp.). Buenos Aires: Editores del Puerto, 2001.
- WILLIS P., Taylor Wessing. «The privilege against self-incrimination in competition investigations». www.taylorwessing.com, 2006.

La financiación de la comunidad autónoma española de Castilla - La Mancha (apuntes en el marco del régimen de 2001)

*José Alberto Sanz Díaz-Palacios**

SUMARIO: *1. Introducción.– 2. Los recursos de la Hacienda Castellano-Manchega.– 2.1. Impuestos, tasas, precios públicos y contribuciones especiales.– 2.2. Los rendimientos de los tributos cedidos por el Estado.– 2.3. Los recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.– 2.4. Los ingresos procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial y de otros fondos de desarrollo y equilibrio territorial.– 2.5. Los ingresos procedentes de fondos y programas de actuación de la Unión Europea.– 2.6. El producto de la emisión de deuda y de las operaciones de crédito.– 2.7. Los rendimientos de su patrimonio y los ingresos de derecho privado.– 2.8. El producto de las multas y sanciones.*

1. INTRODUCCIÓN

Por lo que respecta a los recursos financieros de Castilla-La Mancha, enmarcaremos este trabajo en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen

* Doctor en Derecho. Centro Internacional de Estudios Fiscales. Universidad de Castilla-La Mancha, España.

común aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en su *reunión del día 27 de julio de 2001*. Dicho sistema, que entró en vigor el 1 de enero de 2002, continúa vigente cuando ultimamos estas páginas (y como tal nos referimos a él), si bien todo parece indicar que no pasará mucho tiempo antes de que se vea reemplazado por un nuevo sistema de financiación. No podemos prever el futuro (aunque se intuya próximo), pero somos conscientes de que este enfoque conservará en todo caso su interés, e incluso cabe afirmar que lo acrecentará. Nuestro trabajo se sitúa, pues, en las coordenadas del régimen financiero instaurado ese año, régimen, como sabemos, inspirado en los principios de generalidad, estabilidad, suficiencia, autonomía, solidaridad y coordinación.

La apreciación global del sistema de 2001, por parte de los responsables del Gobierno de Castilla-La Mancha, ha sido muy positiva.[1] Subrayamos el alto grado de consenso alcanzado por lo que respecta a dicho sistema[2] (lo cual contrasta con lo ocurrido en el quinquenio 1997-2001, durante el cual Castilla-La Mancha, Extremadura y Andalucía continuaron financiándose conforme al régimen anterior).

De los recursos financieros en Castilla-La Mancha se ocupa el artículo 44 del primer Estatuto de Autonomía (aprobado por Ley Orgánica n.º 9/1982 de 10 de agosto de 1982):

> «La Hacienda de la Comunidad Autónoma se constituye con:
>
> 1. Los rendimientos de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
> 2. Los rendimientos de los tributos cedidos por el Estado a que se refiere la disposición adicional primera y de todos aquéllos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales.
> 3. Un porcentaje de participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos.
> 4. Los recargos sobre impuestos estatales.
> 5. Las transferencias procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial y de otros fondos para el desarrollo regional.
> 6. Otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

---

1 *Vid.* Araújo Chamorro, M.ª L. «Castilla-La Mancha ante el debate sobre la financiación autonómica». *Análisis Local*, 38 V, 2001, p. 41.

2 *Vid.* Lasarte Álvarez, J. «El nuevo modelo de financiación autonómica. Aspectos jurídicos generales». *Revista de Estudios Regionales*, n.º 66, 2003, pp. 92-93).

7. El producto de la emisión de deuda y el recurso al crédito.
8. Los rendimientos del patrimonio de la Comunidad Autónoma y los demás ingresos de derecho privado, legados, herencias y donaciones.
9. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia».

El correspondiente artículo del nuevo Estatuto de Autonomía (se ha venido tramitando como artículo 161)[3] establece:

«Los recursos de la Hacienda de la Junta de Comunidades están constituidos por:

a) Los rendimientos de sus impuestos, tasas, precios públicos y contribuciones especiales.

b) Los rendimientos de los tributos cedidos por el Estado.

c) Un porcentaje de participación en los ingresos del Estado.

d) Los recargos sobre los impuestos estatales.

e) Los ingresos procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial y de otros fondos de desarrollo y equilibrio territorial.

f) Otras transferencias y asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

g) Los ingresos procedentes de fondos y programas de actuación de la Unión Europea.

h) El producto de la emisión de deuda y de las operaciones de crédito.

i) Los rendimientos de su patrimonio.

j) Los ingresos de derecho privado.

k) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.

l) Cualquier otro recurso que pueda establecerse de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución Española, en el presente Estatuto y en el resto del ordenamiento jurídico».

Llamamos la atención del lector sobre este «cajón de sastre» (permítasenos la expresión) que es la letra l) del artículo, y que constituye

---

[3] Nuestra referencia de cara a la elaboración de este trabajo es la Propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha (que corresponde al número de expediente n.º 127/000009 de la VIII Legislatura). Así pues, las alusiones al «nuevo» Estatuto de Autonomía deben considerarse con cautela, ante la eventualidad de algún cambio en la tramitación parlamentaria de dicha Propuesta.

una novedad por lo que respecta a la enumeración de recursos contenida en el artículo 44 del Estatuto anterior.

2. LOS RECURSOS DE LA HACIENDA CASTELLANO-MANCHEGA

2.1. Impuestos, tasas, precios públicos y contribuciones especiales

Entre los recursos de las Comunidades Autónomas se encuentran, según el artículo 157.1 b) de la Constitución de 1978, «sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales». El texto constitucional no menciona los llamados precios públicos; y es que fue en 1988 cuando se creó la figura. En efecto, «el concepto de precio público fue definido por vez primera en la Ley n.º 4/1988 de la Comunidad Autónoma de Andalucía, siendo recogido después en el artículo 20 de la Ley n.º 39/1988 de 28 de diciembre de 1988, reguladora de las Haciendas Locales y, acto seguido, incorporado, con carácter general, al ordenamiento jurídico tributario [...] reformulándose la definición existente de tasa».[4]

La Ley Castellano-Manchega n.º 3/1990 de 18 de mayo de 1990, Ley Castellano-Manchega de Tasas y Precios Públicos, se hace eco de la reestructuración de las tasas y de la introducción normativa del precio público. Dice su Preámbulo que «la aparición de la normativa estatal en la materia establece la necesidad de unificación y simplificación de la regulación vigente en la Comunidad [Castilla-La Mancha], en tanto que está recogiendo tasas que deben considerarse precios públicos».

La distinción entre tasas y precios públicos ha ido evolucionando de la mano del Tribunal Constitucional (*vid.* Sentencias: n.º 185/1995 de 14 de diciembre de 1995; n.º 233/1999 de 16 de diciembre de 1999). No corresponde aquí abordar con detalle esa distinción. Baste considerar, a los efectos de este trabajo, que la tasa tiene naturaleza tributaria, no así el precio público. «Legalmente, se califican como precios públicos las contraprestaciones recibidas por un Ente público como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades administrativas cuando es voluntaria su solicitud o recepción, y ese servicio es prestado o la actividad es realizada también por el sector privado [...].

---

[4] Martín Queralt, J., C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2008, p. 98.

En estos casos, el sujeto puede optar libremente entre acudir al Ente público para recibir el servicio o la actividad —debiendo pagar un precio público—, o demandarlo al sector privado —pagando un precio privado—. No se aprecia, por tanto, la nota de la coactividad en la recepción o solicitud del servicio o la actividad administrativa —de exigencia inexcusable en el caso de las tasas—».[5]

Las contribuciones especiales[6] tradicionalmente no han constituido una figura tributaria de gran relevancia en el ámbito autonómico: «[...] no han provocado conflictos —escribe de ellas Merino Jara, en 2003—, pues, que sepamos, no han sido debidamente utilizadas por las Comunidades Autónomas; éstas se han limitado a prever la exacción de contribuciones especiales en normas sectoriales, especialmente, en la normativa autonómica reguladora de las carreteras, pero no tenemos noticia de que hayan girado liquidaciones en ese concepto y si se han girado probablemente no andaremos muy descaminados si afirmamos que lo habrán sido en pocas ocasiones, en sintonía con lo que ocurre también en el ámbito de la hacienda estatal. Conocido es que es el campo de la hacienda local donde únicamente las contribuciones especiales han alcanzado una cierta relevancia». Y añade dicho autor: «En el caso de que las contribuciones autonómicas empezaran a ponerse en marcha, realmente, con toda seguridad comenzarían a surgir los problemas, dado que son muchos los aspectos que no se definen con precisión en las leyes autonómicas».[7]

---

5 Martín Queralt, J., C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. cit.*, p. 97.
Sobre la compatibilidad de los precios públicos y el IVA *vid.* Martín Fernández, F.J. «Los precios públicos de las Comunidades Autónomas y el Impuesto sobre el Valor Añadido». *Administración de Andalucía. Revista Andaluza de Administración Pública*, n.º 12, 1992, pp. 121 y ss.; *vid.* también la respuesta dada por la Dirección General de Tributos (11 de septiembre de 2006) a la Consulta Vinculante V1817/2006, relativa a una residencia de ancianos (si bien el asunto planteado tiene carácter local). Nos remitimos asimismo al Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal 2008, margs. 5738-5739.

6 Artículo 2.2, b) de la Ley n.º 58/2003 de 17 de diciembre de 2003, Ley General Tributaria: «Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos».

7 Merino Jara, I. «Contribuciones especiales autonómicas». *Impuestos-II*, 2003, pp. 1081-1082.

Destacaremos que, según el artículo 22.1 de la Ley Autonómica n.º 9/1990 de 28 de diciembre de 1990, Ley Autonómica de Carreteras y Caminos de Castilla-La Mancha, «la Administración titular de la vía podrá interponer contribuciones especiales cuando de la ejecución de las obras que se realicen para la construcción o conservación de carreteras, accesos y vías de servicio resulte la obtención por personas físicas o jurídicas de un beneficio especial, aunque éste no pueda fijarse en una cantidad concreta».

Pues bien, en virtud del apartado 2 de dicho artículo 22, el concepto de beneficio especial incluye la mejora de las comunicaciones («serán sujetos pasivos de estas contribuciones quienes se beneficien de modo directo de las inversiones realizadas y especialmente los titulares de las fincas y establecimientos colindantes y los de las urbanizaciones cuya comunicación resulte mejorada»).[8]

En cuanto a la conservación de carreteras, accesos y vías de servicio, se ha criticado (y no sin fundamento razonable) la exacción de contribuciones especiales. Así, Merino Jara, tras constatar que algunas leyes autonómicas (entre ellas, la castellano-manchega) contemplan el mantenimiento o conservación como supuestos que dan lugar al pago de aquéllas, afirma en 2003 que «la Ley Estatal n.º 25/1988 de 29 de julio de 1988, Ley Estatal de Carreteras, con mejor criterio, no lo hace, pues sólo habla de ‹construcción de carreteras, accesos y vías de servicio› (artículo 14.1)».

A juicio de dicho autor, «no parece razonable que por la conservación —o reparación o entretenimiento— de carreteras —o caminos públicos— puedan exigirse contribuciones especiales: lo correcto en esos casos será exigir tasas»; y es que, en palabras de Pérez Royo, «el esquema es claro: los gastos de inversión o de capital relacionados con la prestación de servicios se financian mediante contribuciones especiales; los gastos corrientes, con tasas».[9]

---

[8] Por lo que respecta a la mejora de las comunicaciones como beneficio especial en las Comunidades Autónomas, *vid.* Merino Jara, I. «Contribuciones especiales autonómicas». *Op. cit.*, pp. 1085-1086.

[9] Merino Jara, I. «Contribuciones especiales autonómicas». *Op. cit.*, p. 1087. (Cita literal de Fernando Pérez Royo, tomada de la obra de este autor *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Civitas, 2001, p. 117).

Destacaremos finalmente, por lo que respecta a los criterios objetivos para la distribución del importe de las contribuciones especiales entre los sujetos pasivos, que la Ley Castellano-Manchega n.º 9/1990 de 28 de diciembre de 1990, Ley Castellano-Manchega de Carreteras y Caminos, menciona «aquellos [criterios] que se determinen al establecer la contribución especial, en atención a las circunstancias particulares que concurran en la obra» (artículo 22.4.d). Ello encierra «los inconvenientes que tienen todas las cláusulas genéricas y los conceptos jurídicos indeterminados».[10]

Entre los recursos de las Comunidades Autónomas, se encuentran también sus propios impuestos. Considerando el conjunto de todas ellas, se constata que la materia imponible se circunscribe, básicamente, a tres ámbitos: el juego, el medio ambiente y las tierras infrautilizadas.

Los impuestos propios son los recursos autonómicos «que mayor conflictividad han suscitado». No perdamos de vista al respecto las limitaciones establecidas en la Ley Orgánica n.º 8/1980 de 22 de septiembre de 1980, Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, cuyo artículo 6 dispone que «los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado» (apartado 2); y tengamos presente, asimismo, que «las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple» (apartado 3).[11] En lo tocante a la conflictividad, dejaremos constancia

---

10 MERINO JARA, I. «Contribuciones especiales autonómicas». *Op. cit.*, p. 1094.

11 MERINO JARA, I. «Contribuciones especiales autonómicas». *Op. cit.*, p. 1080.
Por su parte, Varona Alabern pone de relieve las elevadas restricciones impuestas al legislador autonómico en materia de tributos propios; y habla a ese respecto de un posible «temor del legislador estatal al surgimiento de muchos y muy distintos impuestos en las diferentes Comunidades Autónomas, lo que podría conducir a una diversidad tributaria contraria a la Constitución» (VARONA ALABERN, J.E. «Los tributos propios de las CC.AA.». AA.VV., *25 años de financiación autonómica*, Parlamento de Cantabria-Universidad de Cantabria, 2005, *cfr.* p. 42). En cuanto a los límites, recuérdese que un impuesto creado por una Comunidad Autónoma no ha de «incurrir en la condición de ayuda de Estado, sobre todo a la hora de articular su régimen de exenciones», y entiéndase por ayuda de Estado toda intervención que trate de aliviar las cargas que gravan el balance empresarial (*vid.* GARCÍA NOVOA, C. «La financiación de las Comunidades Autónomas a

aquí de que la controversia suscitada en torno a la (hoy derogada) Ley Castellano-Manchega n.º 11/2000 de 26 de diciembre de 2000, Ley Castellano-Manchega del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente,[12] ha dado lugar al Auto del Tribunal Constitucional 331/2005 de 13 de septiembre de 2005, que declara el desistimiento del Abogado del Estado en su representación legal del recurso de inconstitucionalidad (n.º 1771-2001) promovido contra diversos preceptos de dicha Ley.[13]

Mención especial, por su particularidad frente al conjunto de las Autonomías, ha merecido el Impuesto sobre los Premios del Bingo, contemplado en la Ley de Castilla-La Mancha n.º 4/1989 de 14 de diciembre de 1989, Ley de Tributación sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar.[14] Hemos de aclarar que, en la generalidad de impuestos autonómicos sobre el bingo, la base imponible se ha fijado en el valor del cartón; que el tipo de gravamen se ha establecido en una alícuota proporcional (entre el 5% y el 10%) sobre dicho valor; y que se ha encomendado al organizador, en cuanto sustituto, el ingreso de los importes repercutidos. Pues bien, en Castilla-La Mancha se ha exigido un auténtico impuesto sobre los premios del bingo. Su hecho imponible: el pago del premio; el tipo de gravamen: una alícuota proporcional sobre el importe del premio en cuestión; y contribuyente: el organizador del juego y pagador de dicho premio, obligado a repercutir el tributo al jugador premiado.

---

través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional». AA.VV., *25 años de financiación autonómica*, obra colectiva *cit.*, pp. 169 y ss.).

12 En la actualidad, *vid.* la Ley n.º 16/2005 de 29 de diciembre de 2005, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

13 «El Gobierno central ha retirado el recurso de inconstitucionalidad con un argumento que no atañe al núcleo de la cuestión —tiene escrito Patón García—. Así, conforme al acuerdo del Consejo de Ministros por el que se solicitaba al Presidente el desistimiento del recurso, la razón que funda tal petición reside en que ‹la última jurisprudencia del Tribunal Constitucional en esta materia establece que la configuración de este tipo de tributos resulta ajustada a la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas›». (Patón García, G. «Hacia un modelo de impuesto ambiental: las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos». *Nueva Fiscalidad*, n.º 7, 2006, p. 32).

14 La Ley Autonómica n.º 4/1989 fue derogada por la (hoy también derogada) Ley n.º 15/2003 de 22 de diciembre de 2003, Ley de Medidas Tributarias de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

2.2. Los rendimientos de los tributos cedidos por el Estado

Entre los recursos de las Comunidades Autónomas se encuentran, según el artículo 157.1 a) de la Constitución, los «impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado».[15] Y, como es lógico, tanto el Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha de 1982 como el nuevo Estatuto contemplan esta fuente de ingresos.[16]

En síntesis, son tributos cedidos (además de las tasas fiscales afectas a los servicios traspasados) el Impuesto sobre el Patrimonio[17] (si bien cuando se ultiman estas páginas se tramita su eliminación);[18] el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados;[19]

---

15 Tejerizo López achaca a razones políticas (en su mayor parte) la importancia adquirida por los impuestos cedidos (Tejerizo López, J.M. «La financiación de las Comunidades Autónomas. Notas para un balance». AA.VV., *25 años de financiación autonómica*, obra colectiva *cit.*, p. 34). Habla de «la cesión de impuestos del Estado como técnica financiera más importante». Calvo Ortega, R. «El futuro de la financiación de las Comunidades Autónomas: Algunas reflexiones». AA.VV., *25 años de financiación autonómica*, obra colectiva *cit.*, p. 190. Sobre la terminología «impuesto cedido» y «tributo cedido», *vid.* De la Peña Velasco, G. «Los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas». AA.VV., *25 años de financiación autonómica*, obra colectiva *cit.*, p. 74. En cuanto a los llamados «puntos de conexión», los cuales permiten atribuir el rendimiento de cada impuesto cedido a una Comunidad Autónoma determinada, y concretar el régimen jurídico aplicable, consúltese Ramallo Massanet, J. «Principios tributarios y puntos de conexión». AA.VV., *25 años de financiación autonómica*, obra colectiva *cit.*, pp. 89 y ss.

16 Consideremos, además, sobre esta cuestión, el Anteproyecto de Ley de medidas en materia de tributos cedidos objeto del Dictamen n.º 14/2008 del Consejo Económico y Social de Castilla-La Mancha.

17 *Vid.* lo relativo a la cesión de este Impuesto en Martín Queralt, J.; C. Lozano Serrano; J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. cit.*, p. 698.

18 Coincidimos con Simón Acosta, quien tiene escrito: «Si se deroga el impuesto, cualquier Comunidad Autónoma podrá reimplantarlo como tributo propio porque todas pueden establecer impuestos sobre hechos imponibles no gravados por el Estado. Para evitarlo, el Estado va a optar por suprimir el impuesto sin suprimirlo, creando una bonificación general del 100% de la cuota y suprimiendo la obligación de declarar y liquidar. Es decir, el impuesto sigue existiendo y es campo vedado a la imposición propia de las Comunidades Autónomas porque sigue siendo un impuesto estatal, aunque sea un impuesto que no se exigirá a nadie» (Simón Acosta, E. «Réquiem por el Impuesto sobre el Patrimonio». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 759, 2008, BIB 2008\1759, pp. 1-2 del documento PDF generado).

19 *Vid.* Martín Queralt, J.; C. Lozano Serrano; J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. cit.*, p. 706.

Medidas aprobadas en Castilla-La Mancha por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados vigentes para el año 2008: http://www.agenciatributaria.es/fisterritorial/marc_cc_aa.htm

el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones;[20] el Impuesto sobre determinados medios de transporte;[21] el Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos;[22] así como los tributos sobre el juego. Además, se ha cedido a las Comunidades Autónomas el 33% del rendimiento correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,[23] y el 35% del rendimiento relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).[24] También se les han cedido determinados porcentajes de recaudación en el ámbito de los Impuestos especiales de fabricación y sobre la electricidad.[25]

Por lo que respecta en concreto a Castilla-La Mancha, no hemos de perder de vista la Ley Estatal n.º 26/2002 de 1 de julio de 2002, relativa al régimen de cesión de tributos del Estado a esta Comunidad y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. Resaltamos que, según el artículo 2 de esa Ley, los referidos alcances y condiciones «son

---

20 *Vid.* MARTÍN QUERALT, J., C. LOZANO SERRANO, J.M. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. cit.*, p. 701.
Medidas aprobadas en Castilla-La Mancha por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigentes para el año 2008: http://www.agenciatributaria.es/fisterritorial/marc_cc_aa.htm

21 *Vid.* MARTÍN QUERALT, J., C. LOZANO SERRANO, J.M. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. cit.*, p. 740.

22 *Vid.* MARTÍN QUERALT, J., C. LOZANO SERRANO, J.M. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. cit.*, p. 740.
Medidas aprobadas en Castilla-La Mancha por lo que respecta al Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos vigentes para el año 2008:
http://www.agenciatributaria.es/fisterritorial/marc_cc_aa.htm

23 *Vid.* MARTÍN QUERALT, J., C. LOZANO SERRANO, J.M. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. cit.*, p. 665.
Medidas aprobadas en Castilla-La Mancha por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigentes para el año 2008:
http://www.agenciatributaria.es/fisterritorial/marc_cc_aa.htm

24 «El IVA es un Impuesto de normativa comunitaria, posiblemente el único en nuestro ordenamiento [...]./ También conviene señalar que el IVA es un tributo cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas, aunque la cesión es sólo del importe de la recaudación (el 35%), sin que la cesión incluya ni la potestad normativa, ni la gestión, extremos ambos que siguen en manos del Estado». (MARTÍN QUERALT, J., C. LOZANO SERRANO, J.M. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. cit.*, p. 714).

25 Se ha cedido a las Comunidades Autónomas el 40% del rendimiento de los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Labores del Tabaco y sobre Hidrocarburos. Se les ha cedido, asimismo, el 100% del rendimiento del Impuesto sobre la Electricidad.

los establecidos en la Ley n.º 21/2001 de 27 de diciembre de 2001, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía».

En definitiva, aprobado el sistema de financiación vigente, se dictan las leyes que regulan el régimen de cesión de tributos del Estado, y en ellas se recogen los tributos sobre el juego; tributos a los que no siempre se les ha prestado tanta atención como a los otros objeto de cesión. Por ello, de la tributación sobre el juego en Castilla-La Mancha nos ocuparemos brevemente en este epígrafe.

Conviene precisar en este punto que, con el término «tributos sobre el juego», «se engloban tanto a la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar [...] como a las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias».[26]

Pues bien, el artículo 26 de la Ley Estatal n.º 21/2001 establece en su apartado 2 que «se considera producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma el rendimiento de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar cuando el hecho imponible se realice en dicho territorio». Y reza el apartado 3, también del artículo 26, que «en la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, se entiende producido el rendimiento en el territorio de cada Comunidad Autónoma cuando la Administración de dicha Comunidad autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización».

La naturaleza de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, y la de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias son distintas. «Según la doctrina del Tribunal Constitucional, el primer tributo citado, creado por el RDL [Real Decreto-Ley] n.º 16/1977 artículo 3, no constituye una tasa, sino un auténtico impuesto estatal que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios, por lo que puede ser objeto de recargo fiscal por parte de una Comunidad Autónoma» (Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 296/1994 de 10 de noviembre de 1994). «Por el contrario, el segundo tributo mencionado es

---

[26] Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal 2008, marg. 8145.

una tasa fiscal, de las previstas en el Texto Refundido de Tasas Fiscales (Decreto n.º 3059/1966)».[27]

El artículo 4 del Real Decreto n.º 2221/1984 de 12 de diciembre de 1984, regulador de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, establece que «serán sujetos pasivos de la tasa cualesquiera personas o entidades a quienes se haya otorgado la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación»; establece, asimismo, que «en defecto de autorización administrativa o permiso de explotación, tendrán la consideración de sujetos pasivos de la tasa las personas o entidades cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar»; el artículo 4 dispone también que «serán responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren». Según el artículo 5 de dicho Real Decreto, «por regla general, la base imponible de la tasa estará constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos». Téngase en cuenta, asimismo, que se han previsto tipos tributarios y cuotas fijas en la determinación del importe de la tasa. Finalmente, señalaremos que, en virtud del artículo 9 del Real Decreto al que nos referimos, «en el juego del bingo, la tasa se satisfará normalmente mientras esté vigente la autorización que determina su devengo a medida que se haga uso de la misma con la adquisición de los cartones necesarios para el desarrollo del juego».

El artículo 14 de la Ley Autonómica Castellano-Manchega n.º 17/2005 de 29 de diciembre de 2005, de medidas en materia de tributos cedidos, contempla los tipos de gravamen y cuotas fijas regionales. Del contenido de dicho artículo destacamos que «el tipo tributario general aplicable a la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar será el 26%». Por su parte, el artículo 15 de esta misma Ley autonómica se ocupa del devengo: «La tasa [sobre los juegos de suerte, envite o azar] se devengará con carácter general por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha».

Por lo que respecta a las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, nos remitimos, asimismo, al citado

---

27 Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal 2008, marg. 8145.

artículo 15, y también al artículo 18 de la Ley Castellano-Manchega n.º 17/2005. En definitiva, el devengo anual de la tasa tiene lugar el 1 de enero, y se ingresa en pagos trimestrales iguales. Tratándose de máquinas autorizadas en años anteriores, el ingreso de la cuota anual viene realizándose en pagos fraccionados trimestrales iguales, efectuados entre los días 1 y 20 de los meses de marzo, junio, septiembre y noviembre de cada año natural. En el caso de máquinas de nueva autorización sin sustitución, cuando dicha autorización haya tenido lugar hasta el 30 de junio, se ha previsto que el pago de los trimestres vencidos o corrientes tenga lugar en el plazo trimestral (de los que acabamos de mencionar) que sea inmediatamente posterior a la fecha de la autorización. Y, en fin, tratándose de máquinas de nueva autorización sin sustitución, cuando dicha autorización haya tenido lugar a partir del 1 de julio, se viene ingresando el 50% de la cuota anual en el plazo trimestral (de los señalados) inmediatamente posterior a la fecha de la autorización.[28]

La exacción de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias corresponde al Estado, según el artículo 36 del Decreto n.º 3059/1966 de 1 de diciembre de 1966, por el que se aprueba el Texto Refundido de Tasas Fiscales, cuando «el ámbito territorial de participación sea nacional o superior al de una Comunidad Autónoma»; sin embargo, «será exigible por cada concreta Comunidad Autónoma cuando el ámbito territorial de participación no exceda del suyo propio».

El artículo 37 establece que son sujetos pasivos «los organizadores de rifas y tómbolas», y también «las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de apuestas o desarrollen combinaciones aleatorias con fines publicitarios». El artículo 38 de dicho Decreto prevé para rifas y tómbolas un tipo general del «15% del importe total de los boletos, billetes o medios de participación ofrecidos o, en defecto de soportes físicos, del importe total de los ingresos obtenidos», y en los supuestos en los que «por cualquier causa no pudieran conocerse con carácter previo los ingresos a obtener, se practicará una liquidación a cuenta según los ingresos susceptibles de obtención [...] sin perjuicio de la liquidación tributaria que proceda una vez acreditado el importe

---

[28] *Vid.* también Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 31 de agosto de 2004. En supuestos de autorización con sustitución, dice el artículo 2.3 de dicha Orden que «las autoliquidaciones a presentar estarán referidas a la máquina sustituida, cuya autorización de explotación era la vigente a la fecha del devengo de la tasa».

definitivo de los ingresos obtenidos»; destacaremos también que se contempla un tipo del 5% para las rifas y tómbolas declaradas de utilidad pública o benéfica.

Por lo que respecta a las apuestas, dicho artículo 38 prevé un tipo general del «10% del importe total de los billetes, boletos o resguardos de participación vendidos»; y dispone también que «en las combinaciones aleatorias, el tipo será del 10% del valor de los premios ofrecidos». Entre los supuestos de exención subrayamos los relativos a «los sorteos organizados por la Organización Nacional de Ciegos» y a «las tómbolas diocesanas de caridad»; supuestos ambos previstos en el artículo 39 del Decreto citado.

Finalmente, destacar que en las rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias, el devengo se produce al concederse la autorización correspondiente y, en defecto de autorización, cuando se celebren; y que tratándose de apuestas, «la tasa se devengará cuando se celebren u organicen» (artículo 40).

Pues bien, sobre la competencia normativa de las Comunidades Autónomas, por lo que a esta tasa respecta, establece el artículo 41 que «las bases, tipos de gravamen, devengo, exenciones y bonificaciones tributarias distintas de las señaladas en el artículo 39 y los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección, serán las aprobadas, para su ámbito territorial, por la Comunidad Autónoma». Dicho artículo 41 dispone, además, la aplicación de la normativa estatal «en defecto de norma dictada por la Comunidad Autónoma o si ésta no hubiese asumido competencias normativas en materia de tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias». Remarcamos que la Ley Autonómica Castellano-Manchega n.º 4/1999 de 31 de marzo de 1999, reguladora del juego, establece qué se entiende por «apuestas» (artículo 19) y por «rifas», «tómbolas» y «combinaciones aleatorias» (artículo 20).

2.3. Los recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado

Entre los recursos de las Comunidades Autónomas, se encuentran también, según el artículo 157.1 a) de la Constitución, los «recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado».

Por lo que respecta, en primer lugar, a los recargos sobre impuestos estatales, hemos de aclarar que, «aunque establecidos sobre un tributo

base, junto con el cual se gestionan los recargos autonómicos no dejan de ser tributos propios de la Comunidad».[29]

Continuando con nuestras referencias a la tributación sobre el juego en Castilla-La Mancha, consideremos la Disposición adicional 4.ª, de la Ley Autonómica n.º 4/1991 de 13 de diciembre de 1991, que aprobó los Presupuestos Generales para 1992, y en concreto sus previsiones sobre el recargo relativo a la tasa estatal que grava los juegos de suerte, envite y azar (si bien se ha de tener presente que dicho recargo ha sido suprimido por la hoy derogada Ley n.º 15/2003 de 22 de diciembre de 2003, de medidas tributarias de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha): «a) Serán sujetos pasivos del recargo cualesquiera persona o entidades a quienes se les haya otorgado la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación./ b) En defecto de autorización administrativa o permiso de explotación, tendrán la consideración de sujetos pasivos del recargo las personas o entidades cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar./ c) Serán responsables solidarios del recargo los dueños y empresarios de los locales donde se celebren los juegos objeto del mismo./ d) Los contribuyentes autoliquidarán el recargo mediante una declaración-liquidación que presentarán en la Delegación de la Consejería de Economía y Hacienda de la provincia en que se ubique por primera vez la máquina tipo «B», para aquéllas que se autoricen en el año en curso, o donde se encuentre situada el día 1 de enero de cada año para aquéllas que hayan sido autorizadas en años anteriores al devengo./ e) Cuando se trate de máquinas autorizadas en años anteriores, la autoliquidación se presentará en los 20 primeros días naturales del mes de enero del año del devengo./ f) La declaración liquidación del recargo automático deberá presentarse conjuntamente con la que debe presentarse por la tasa estatal que grave este concepto./ g) El ingreso de la cuota líquida se efectuará en la Caja de la Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda, simultáneamente a la presentación de la declaración-liquidación y al tiempo que se efectúa el pago de la tasa estatal».

---

[29] Martín Queralt, J., C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. cit.*, p. 759. El recargo permite «contar con una fuente de financiación transitoria y excepcional además de visible [identificable] como propia de la Comunidad Autónoma de que se trate» (*vid.* Cazorla Prieto, L.M.ª «El recargo como instrumento de financiación autonómica». AA.VV., *25 años de financiación autonómica*, obra colectiva *cit.*, p. 113).

En cuanto a las «otras participaciones en los ingresos del Estado», debemos señalar que el sistema garantiza que las Comunidades Autónomas puedan prestar sus servicios en condiciones equivalentes, con independencia de las distintas capacidades de obtención de recursos tributarios mediante la implantación del denominado «Fondo de Suficiencia».

Según el artículo 13 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en su redacción actual (en vigor a partir del 1 de enero de 2002), «las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía propio participarán, a través de su Fondo de Suficiencia, en los ingresos del Estado» (apartado 1); «el Fondo de Suficiencia cubrirá la diferencia entre las necesidades de gasto de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía propio y su capacidad fiscal» (apartado 2); «el valor inicial del Fondo de Suficiencia de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía propio se fijará en Comisión Mixta de transferencias.

En los años sucesivos, el Fondo de Suficiencia de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía propio se determinará atendiendo a su valor inicial y a la evolución de la recaudación estatal, excluida la susceptible de cesión, por aquellos impuestos que se determinen por ley» (apartado 3); «el valor inicial del Fondo de Suficiencia de cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía propio únicamente podrá ser objeto de revisión en los siguientes supuestos:/ a) Cuando se produzca el traspaso de nuevos servicios o se amplíen o revisen valoraciones de traspasos anteriores./ b) Cuando cobre efectividad la cesión de nuevos tributos» (apartado 4). En resumen, «el Fondo de Suficiencia es el mecanismo de ajuste del sistema a los cambios que puedan producirse en las necesidades de financiación de las Comunidades Autónomas (por traspaso de servicios) o en los recursos (por nuevas cesiones de impuestos)».[30]

Tengamos en cuenta además que, según el artículo 15 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, cuando una

---

30 http://www.agenciatributaria.es/fisterritorial/autonomica/regcom.htm
Hay que distinguir entre «solidaridad» y «suficiencia», ésta última referida al objetivo de que todas las Comunidades Autónomas puedan prestar los servicios que tienen encomendados. Gabuyo Pérez considera al respecto que «deben diferenciarse dos tipos de solidaridad, no necesariamente coincidentes» (GABUYO PÉREZ, P. «Corresponsabilidad fiscal y solidaridad». *Revista Valenciana de Hacienda Pública Palau 14*, n.º 15, 1991, pp. 214 y ss.).

Comunidad Autónoma, con la utilización de los recursos financieros regulados en los artículos 11 (tributos cedidos) y 13 (participación en los ingresos del Estado) de dicha Ley, «no llegara a cubrir el nivel mínimo de la prestación del conjunto de los servicios públicos fundamentales que haya asumido [a efectos de este artículo tienen la consideración de servicios públicos fundamentales la educación y la sanidad], se establecerá, a través de los Presupuestos Generales del Estado [...] una asignación complementaria cuya finalidad será la de garantizar el nivel de dicha prestación en los términos que señala el artículo 158.1 de la Constitución»;[31] y «si estas asignaciones en favor de las Comunidades Autónomas hubieren de reiterarse en un espacio de tiempo inferior a cinco años, el Gobierno propondrá, previa deliberación del Consejo de Política Fiscal y Financiera, a las Cortes Generales la corrección del Fondo de Suficiencia».[32]

Por lo que respecta concretamente a Castilla-La Mancha, en cuanto a los ingresos de 2007, 4.812,89 millones de euros, equivalentes al 59% del total presupuestado, provienen de transferencias, tanto corrientes como de capital; dentro de ellas predominan las corrientes, que suponen el 44,8%, destacando el Fondo de Suficiencia, con 2.517,52 millones de euros.[33] En cuanto al 2008, unos ingresos de 5.285,63 millones de euros, que equivalen al 59,4% del total presupuestado, provienen de transferencias corrientes y de capital; las corrientes suponen el 45,6% y destaca el Fondo de Suficiencia, con 2.868,73 millones de euros.[34]

---

31 Reza el artículo 158.1 del texto constitucional: «En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español».

32 *Vid.* VILLAR EZCURRA, M. y J.I. GOROSPE OVIEDO. «El sistema de financiación autonómica». PÉREZ DE AYALA, J.L. (Coord.). *Estudios del sistema de financiación autonómica*. Madrid: EDERSA, 2002, p. 44. Nos remitimos, asimismo, a FERNÁNDEZ GÓMEZ, Natividad. «La participación en los ingresos del Estado». AA.VV., *25 años de financiación autonómica*, obra colectiva *cit.*, (*vid.* pp. 135-136).

33 Ministerio de Administraciones Públicas, *Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha*, junio 2007, p. 18.

34 Ministerio de Administraciones Públicas, *Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha*, mayo 2008, p. 21.

2.4. Los ingresos procedentes del Fondo de Compensación Interterritorial y de otros fondos de desarrollo y equilibrio territorial

Según el artículo 158.2 de la Constitución, «con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso».

Destacaremos los siguientes aspectos del Fondo de Compensación Interterritorial, en el artículo 16 de la Ley Orgánica n.° 8/1980 de 22 de septiembre de 1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas:

- «El Fondo de Compensación se dotará anualmente de la siguiente forma:/ a) Con una cantidad que no podrá ser inferior al 22,5 por ciento de la base de cálculo de la inversión pública que haya sido aprobada en los Presupuestos Generales del Estado del ejercicio [...]. / b) Adicionalmente, con el 1,5 por ciento de la cantidad determinada en la letra anterior y el importe que se asigne legalmente en función de la variable «Ciudad con Estatuto de Autonomía»./ c) Adicionalmente, con el 4,02 por ciento de la cantidad determinada en la letra a) anterior, y el importe que se asigne legalmente por la variable de «región ultraperiférica»./ Dichas cuantías se destinarán a gastos de inversión en los territorios comparativamente menos desarrollados».

- «El Fondo de Compensación se distribuirá entre las Autonomías receptoras, considerando, entre otros criterios que se estimen pertinentes: la renta por habitante; la tasa de población emigrada en los últimos diez años; el porcentaje de desempleo sobre la población activa; la superficie territorial; el hecho insular, en relación con la lejanía del territorio peninsular.

El artículo 16 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas contempla asimismo la dotación y distribución de un Fondo Complementario. Subrayamos los siguientes aspectos:

- «El Fondo Complementario se dotará anualmente para cada Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía propio, con una cantidad equivalente al 33,33 por ciento de su respectivo Fondo de Compensación».

- «Dicha cuantía se destinará a gastos de inversión. No obstante, a solicitud de los territorios beneficiarios del mismo, podrá destinarse a financiar,

durante el período que determine la Ley, gastos de funcionamiento asociados a las inversiones financiadas con cargo al Fondo de Compensación o a este Fondo».

Como hito importante en la andadura histórica del Fondo de Compensación Interterritorial, se ha de señalar que la Ley estatal (ya derogada) n.º 7/1984 de 31 de marzo de 1984, del Fondo de Compensación Interterritorial, distorsiona la finalidad redistributiva del mismo, el cual se convierte en el único instrumento para financiar la inversión nueva.[35]

Según la Exposición de Motivos de dicha Ley, «en perfecta coherencia con el esquema de financiación básica establecida en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, todas las Comunidades Autónomas han de ser beneficiarias de los recursos procedentes del Fondo, puesto que, de no ser así, se verían privadas del acceso a las nuevas inversiones, lo que supondría una interpretación radical y escasamente prudente del principio de solidaridad».

No era aquélla la única objeción que presentaba el anterior diseño del Fondo. En efecto, dentro de las variables de reparto del mismo «entre Comunidades planteó problemas la variable saldo migratorio. Ésta se considera desde la premisa de que los territorios menos desarrollados ofrecen a sus habitantes menos oportunidades de empleo, lo cual se traduce en una pérdida de población que se desplaza hacia zonas más desarrolladas que pueden ofrecerles mayores oportunidades. Sin embargo, el hecho de que la crisis industrial y los ajustes de los años ochenta afectasen en mayor medida a Comunidades Autónomas más desarrolladas, como el País Vasco y Cataluña, implicó una vuelta de muchos emigrantes a sus regiones de origen, lo que benefició a las Comunidades más ricas a la hora de recibir ayudas del Fondo de Compensación Interterritorial, con la consiguiente disminución de la participación en él de otras regiones menos desarrolladas».[36]

---

35 Álvarez García, S., A. Aparicio Pérez y A.I. González González. «Financiación autonómica y solidaridad interregional». *Papeles de Economía Española*, n.º 107, 2006, p. 232.

36 Álvarez García, S., A. Aparicio Pérez y A.I. González González. «Financiación autonómica y solidaridad interregional». *Op. cit.*, p. 232.

Pues bien, «como respuesta a estos problemas, se promulga la Ley n.º 29/1990 de 26 de diciembre de 1990, del Fondo de Compensación Interterritorial [Ley hoy también derogada], que introduce dos novedades fundamentales [...] en relación con la anterior: la no inclusión de todas las Comunidades Autónomas como beneficiarias del Fondo de Compensación Interterritorial, y su coordinación con los Fondos Estructurales procedentes de la Unión Europea, con el fin de establecer una vinculación de todos los instrumentos de política regional que persiguen los mismos objetivos: el desarrollo y la convergencia.

Se configura así el Fondo de Compensación Interterritorial como un instrumento de desarrollo regional, dejando de formar parte de los instrumentos de financiación general de las Comunidades Autónomas./ Con las modificaciones introducidas, solamente las regiones consideradas objetivo número 1 de los fondos comunitarios se beneficiarán del Fondo de Compensación Interterritorial».[37]

La Ley n.º 22/2001 de 27 de diciembre de 2001, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, constituye otro hito importante en la materia. «El Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001, por el que se aprueba el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, introduce modificaciones en el Fondo de Compensación Interterritorial que hacen necesaria la creación de un nuevo marco legal». Ése es el origen de la Ley n.º 22/2001.[38]

Resaltamos la creación de dos Fondos (a la dotación y asignación de ambos nos hemos referido ya). En efecto, «debido a que la Constitución en su artículo 158.2 establece que el Fondo de Compensación se destinará a gastos de inversión, se ha separado el antiguo Fondo de Compensación Interterritorial en dos Fondos: el Fondo de Compensación, que se ciñe estrictamente al mandato constitucional, y el Fondo Complementario, que puede financiar la puesta

---

37 Álvarez García, S., A. Aparicio Pérez y A.I. González González. «Financiación autonómica y solidaridad interregional». *Op. cit.*, pp. 232-233. *Vid.* también la Exposición de Motivos de la Ley n.º 22/2001 de 27 de diciembre de 2001, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.

38 Cfr. la Exposición de Motivos de la Ley n.º 22/2001 de 27 de diciembre de 2001, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.

en marcha o en funcionamiento de inversiones, hasta un máximo de dos años».[39]

Finalmente, recogemos los siguientes datos cuantitativos por lo que respecta a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha:

- 2006: Fondo de Compensación (miles de euros): 69.572,91. Fondo Complementario (miles de euros): 23.188,65. TOTAL: 92.761,56.[40]
- 2007: Fondo de Compensación (miles de euros): 77.615,44. Fondo Complementario (miles de euros): 25.869,23. TOTAL: 103.484,67.[41]
- 2008: Fondo de Compensación (miles de euros): 85.758,37. Fondo Complementario (miles de euros): 28.583,25. TOTAL: 114.341,62.[42]

---

39 *Cfr.* la Exposición de Motivos de la Ley n.º 22/2001 de 27 de diciembre de 2001, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.
El objetivo del cambio es flexibilizar el uso de los recursos (ÁLVAREZ GARCÍA, S., A. APARICIO PÉREZ y A.I. GONZÁLEZ GONZÁLEZ. «Financiación autonómica y solidaridad interregional». *Op. cit.*, p. 233).

40 *Fondos de Compensación Interterritorial (año 2006)*. Ministerio de Administraciones Públicas, marzo 2006, p. 11.

41 *Fondos de Compensación Interterritorial (año 2007)*. Ministerio de Administraciones Públicas, marzo 2007, p. 7.

42 *Fondos de Compensación Interterritorial (año 2008)*. Ministerio de Administraciones Públicas, febrero 2008, p. 8.
«En 2008, los doce territorios (diez Comunidades Autónomas y dos Ciudades con Estatuto de Autonomía) incluidos en los FCI registraron aumentos en sus dotaciones en términos absolutos respecto al ejercicio precedente. Siendo el incremento medio de los recursos de los FCI del 8,1% respecto a 2007, superaron esta cifra Canarias (23,6%), la Comunidad Valenciana (21,9%), Murcia (11,7%), Castilla-La Mancha (10,5%) y Cantabria (9,2%)./ Andalucía, Asturias, Castilla y León, Extremadura y Galicia también experimentaron crecimientos en sus dotaciones en términos absolutos respecto a 2007, si bien fueron inferiores a la media, mientras que Ceuta y Melilla igualaron el crecimiento medio del conjunto de las autonomías beneficiarias./ Centrándonos en la distribución entre Comunidades Autónomas de la cuantía total de los FCI en 2008, y como consecuencia de los distintos movimientos observados en las variables distributivas, son precisamente las Comunidades cuyo crecimiento fue inferior a la media respecto a 2007 las que han visto reducida su participación en el total de los FCI para 2008. Así, y excluyendo a Ceuta y Melilla, que mantienen su cuota inalterada, Andalucía, Asturias, Castilla y León, Extremadura y Galicia vieron disminuir sus porcentajes de participación en los FCI de 2008, mientras que en las autonomías restantes (Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Murcia y la Comunidad Valenciana) se registraron incrementos [...]./ Dentro del grupo de las Comunidades Autónomas que vieron incrementarse sus porcentajes de participación en 2008, en Cantabria y Castilla-La Mancha la causa residió en la disminución de su VAB [valor añadido bruto al coste de los factores] por habitante en el quinquenio de referencia (2002-2006) en relación con las restantes regiones integrantes de los FCI (la

2.5. Los ingresos procedentes de fondos y programas de actuación de la Unión Europea

Como es sabido, con el fin de contribuir al desarrollo y a la cohesión económica y social, la Comisión europea ha creado una serie de instrumentos financieros. A ellos se refiere el nuevo Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha con la locución que da título a este epígrafe. Recordemos la instauración originariamente de cuatro tipos de Fondos Estructurales: el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER), de ayuda a las regiones menos desarrolladas y en fase de reconversión económica o con dificultades estructurales; el Fondo Social Europeo (FSE), con virtualidad en el contexto del empleo; la sección de Orientación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA), importante en el desarrollo de las zonas rurales más desfavorecidas, de cara a la eficacia de las estructuras de producción, transformación y comercialización de los productos agrícolas y silvícolas; y el Instrumento Financiero de Orientación Pesquera (IFOP), de apoyo a la evolución estructural del sector de la pesca.

El Tratado de Maastricht o Tratado de la Unión Europea, significó la creación del Fondo de Cohesión. Éste es un instrumento estructural que, desde 1994, ayuda a los Estados miembros a reducir las disparidades económicas y sociales así como a estabilizar sus economías.

El Fondo de Cohesión viene financiando gastos subvencionables en el ámbito del medio ambiente y la infraestructura de transporte. Esta medida fortalece la cohesión y la solidaridad en el seno de la Unión Europea. Los países que pueden percibir financiación son los Estados miembros menos prósperos de la Unión, conforme a lo establecido en el Reglamento n.º 2006/1083/CE de 11 de julio de 2006; en concreto, desde el 1 de mayo de 2004, es el caso de la República Checa, Estonia, Grecia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Portugal, Eslovenia, Eslovaquia y España (se ha previsto que este último Estado reciba financiación del Fondo, de forma transitoria, «durante el período

---

denominada *corrección por renta*)». *Fondos de Compensación Interterritorial (año 2008)*. Ministerio de Administraciones Públicas, febrero 2008, pp. 7-8.

del 1 de enero de 2007 al 31 de diciembre de 2013»).[43] En el año 2007 se suman Bulgaria y Rumanía.[44]

El hoy derogado Reglamento n.º 1999/1260/CE de 21 de junio de 1999, para hacer más eficaces las intervenciones estructurales, prevé una reducción del número de objetivos de intervención y, así, de los siete que existían se pasa a tres objetivos prioritarios. De ellos, el objetivo 1 tiene como finalidad promover el desarrollo y el ajuste estructural de las regiones menos desarrolladas cuyo PIB medio per cápita es inferior al 75% de la media de la Unión Europea. El objetivo 2 contribuye a apoyar la reconversión económica y social de las zonas que se hallan en dificultades estructurales y no están incluidas en el objetivo 1; se aplica en zonas que se encuentran en mutación económica, en las zonas rurales en declive, en las zonas deprimidas dependientes de la pesca y en los barrios urbanos con dificultades. El objetivo 3 reúne todas las medidas de desarrollo de los recursos humanos en zonas no incluidas en el objetivo 1.

La (hoy derogada, también) Decisión de la Comisión 1999/502/CE de 1 de julio de 1999, por la que se establece la lista de las regiones incluidas en el objetivo número 1 de los Fondos Estructurales para el período de 2000 a 2006 contempla, entre ellas, la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. Y «si se ponen en perspectiva los efectos generados para el período completo 1988-2006 (período para el que la región se ha beneficiado de las ayudas europeas), se puede constatar que los efectos experimentados por Castilla-La Mancha han sido superiores a los que han experimentado otras regiones objetivo 1. De hecho, mientras que el nivel de producción real ha aumentado en Castilla-La Mancha alrededor de un 4,49% a consecuencia de las ayudas, ese porcentaje asciende a un 4,01% en las demás regiones objetivo 1».[45]

Por lo que respecta al período 2007 a 2013, leemos en el artículo 3 del Reglamento n.º 2006/1083/CE de 11 de julio de 2006, que establece

---

43 Decisión de la Comisión 2006/596/CE de 4 de agosto de 2006, por la que se establece la lista de los Estados Miembros que pueden recibir financiación del Fondo de Cohesión durante el período 2007-2013.

44 Decisión de la Comisión 2007/188/CE de 26 de marzo de 2007, que modifica la Decisión 2006/596/CE por la que se establece la lista de los Estados Miembros que pueden recibir financiación del Fondo de Cohesión durante el período 2007-2013, por lo que respecta a Bulgaria y Rumanía.

45 *Vid.* Dictamen n.º 1/2007 del Consejo Económico y Social de Castilla-La Mancha, p. 20.

las disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo y al Fondo de Cohesión:

> «[...] La intervención con cargo a los Fondos incorporará, en los planos nacional y regional, las prioridades comunitarias en pro de un desarrollo sostenible, potenciando el crecimiento, la competitividad y el empleo y la inclusión social, además de proteger y mejorar la calidad del medio ambiente.
>
> 2. A tal efecto, el FEDER, el FSE, el Fondo de Cohesión, el Banco Europeo de Inversiones (BEI) y los demás instrumentos financieros comunitarios existentes contribuirán, cada uno según corresponda, a la consecución de los tres objetivos siguientes:
>
> a) el objetivo de «convergencia» perseguirá acelerar la convergencia de los Estados miembros y regiones menos desarrollados, creando condiciones más favorables para el crecimiento y el empleo mediante el aumento de la inversión en capital físico y humano, y la mejora de su calidad, el desarrollo de la innovación y de la sociedad del conocimiento, la adaptabilidad a los cambios económicos y sociales, la protección y mejora del medio ambiente y la eficiencia administrativa. Este objetivo constituirá la prioridad de los Fondos;
>
> b) el objetivo de ‹competitividad regional y empleo› perseguirá, fuera de las regiones menos desarrolladas, incrementar la competitividad y el atractivo de las regiones, así como su nivel de empleo, mediante la previsión de los cambios económicos y sociales, incluidos los ocasionados por la liberalización del comercio, aumentando y mejorando la calidad de la inversión en capital humano, la innovación, la difusión de la sociedad del conocimiento, el fomento del espíritu empresarial, la protección y mejora del medio ambiente, la accesibilidad, la adaptabilidad de los trabajadores y las empresas, y el desarrollo de mercados laborales no excluyentes;
>
> c) el objetivo de ‹cooperación territorial europea› perseguirá intensificar la cooperación transfronteriza a través de iniciativas locales y regionales conjuntas, fortaleciendo la cooperación transnacional por medio de actuaciones dirigidas a lograr un desarrollo territorial integrado y ligado a las prioridades de la Comunidad, y fortaleciendo la cooperación interregional y el intercambio de experiencias en el nivel territorial apropiado.
>
> [...]»

Actualmente, en el ámbito agrícola hay que hablar del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (FEAGA) y del Fondo Europeo

Agrícola para el Desarrollo Rural (FEADER). El Fondo Europeo de Pesca (FEP) es el nuevo instrumento de orientación de pesca en el marco de las perspectivas financieras de la Unión Europea para el período 2007-2013 que sustituye al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP).

En definitiva, la novedad principal en la articulación de los Fondos Estructurales para el periodo 2007-2013 consiste en el cambio de objetivos prioritarios; los anteriores se sustituyen por tres nuevos objetivos: «convergencia», «competitividad regional y empleo» y «cooperación territorial».[46]

Está incluida en el objetivo «convergencia» Castilla-La Mancha. En efecto, esta Comunidad, «que desde el punto de vista de la política regional de la UE, estuvo incluida en el objetivo 1 de los Fondos Estructurales durante el periodo de programación 2000-2006, ha pasado a estar englobada en el objetivo de convergencia durante el actual período de la política de cohesión comunitaria 2007-2013. Este objetivo aglutina al grupo de regiones relativamente menos desarrolladas, que en el caso de España son, además de la propia Castilla-La Mancha, Andalucía, Extremadura y Galicia».[47]

De cara a la aplicación de la nueva política, el Consejo (Decisión n.º 2006/702/CE de 6 de octubre de 2006) ha fijado las directrices estratégicas comunitarias. Las autoridades nacionales han de basarse «en estas directrices para elaborar sus prioridades y planes estratégicos nacionales para 2007-2013, llamados ‹Marcos Estratégicos Nacionales de Referencia› (MENR), que presentan las prioridades del Estado miembro en materia de política de cohesión después del 2006 y prepara la programación de los Fondos». La acción de los Fondos se plasma en los Programas Operativos,[48] aprobados por la Unión Europea, que

---

[46] *Vid.* Dictamen n.º 1/2007 del Consejo Económico y Social de Castilla-La Mancha, pp. 6-7.

[47] *Cfr.* Ministerio de Administraciones Públicas, *Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha*, mayo 2008, p. 12. *Vid.* Dictamen n.º 1/2007 del Consejo Económico y Social de Castilla-La Mancha, p. 8.

[48] «Programa Operativo» se define como «documento presentado por un Estado miembro y aprobado por la Comisión, en el que se recoge una estrategia de desarrollo que contiene un conjunto coherente de prioridades para cuya realización se precisará ayuda de alguno de los Fondos o, cuando se trate del objetivo de «convergencia», del Fondo de Cohesión y del FEDER» (artículo 2 del Reglamento n.º 2006/1083/CE de 11 julio de 2006).

abarcan el período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2013.[49]

Los cuatro objetivos finales planteados en el Marco Estratégico de Castilla-La Mancha son los siguientes: 1) «La mejora de la competitividad exterior de la región, a través de medidas orientadas al desarrollo empresarial y ligadas a la promoción de su internacionalización, el aumento de la densidad empresarial, el tamaño y consolidación de las empresas y el incentivo de un tejido empresarial más productivo capaz de generar más valor añadido por unidad producida»; 2) «La plena implantación de la Economía del Conocimiento en la región, abordando de forma paralela dos aspectos que están ligados entre sí» (por un lado, el fomento de la I+D regional; y por otro lado, la promoción de la Sociedad de la Información); 3) «El logro de más y mejores empleos, para lo cual es necesario redoblar los esfuerzos para insertar el mayor número de personas en el mercado laboral incrementando la tasa de actividad y de ocupación»; 4) «Avanzar hacia un escenario de mayor dotación de infraestructuras de todo tipo» (infraestructuras de transporte, infraestructuras sociales, infraestructuras de medio ambiente, infraestructuras energéticas).[50]

2.6. El producto de la emisión de deuda y de las operaciones de crédito

Entre los recursos de las Comunidades Autónomas se encuentran, según el artículo 157.1 e) de la Constitución, «el producto de las operaciones de crédito». Este recurso constituye sin duda una «fuente [de ingresos] complementaria en una economía saneada, nunca principal» (Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 135/1992 de 5 de octubre de 1992, Fundamento Jurídico 8.º).

Según el artículo 47, apartado 1, del Estatuto de Castilla-La Mancha de 1982, «la Comunidad Autónoma, mediante Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha, podrá emitir deuda pública y concertar operaciones de crédito para financiar gastos de inversión». El apartado 2 de dicho artículo señala que «el volumen y características de las emisiones se establecerán

---

[49] *Vid.* Dictamen n.º 1/2007 del Consejo Económico y Social de Castilla-La Mancha, pp. 10-11.

[50] *Vid. Marco Estratégico de Castilla-La Mancha para la Aplicación de Fondos Estructurales 2007-2013*, pp. 51-52. *Vid.* también *Programa Operativo de Castilla-La Mancha 2007-2013*. Ambos documentos se han consultado en la web de la Junta de Comunidades (http://www.jccm.es/).

de acuerdo con la ordenación general de la política crediticia y en coordinación con el Estado». El apartado 4 añade que la Comunidad Autónoma «igualmente podrá concertar operaciones de crédito por plazo inferior a un año, con objeto de cubrir sus necesidades transitorias de tesorería».

En consonancia con el Estatuto castellano-manchego, el Decreto Legislativo n.º 1/2002 de 19 de noviembre de 2002, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, reserva a la Ley autonómica (formal o de Cortes) «la emisión de la deuda pública y demás operaciones de crédito concertadas por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha» (artículo 12, letra d).

Por su parte, el nuevo Estatuto de Autonomía establece que «la Junta de Comunidades, previa comunicación a las Cortes de Castilla-La Mancha, podrá emitir deuda pública y concertar operaciones de crédito para financiar gastos de inversión». Señala también que «el volumen y las características de las emisiones se establecerán por el Consejo de Gobierno, de acuerdo con la ordenación general de la política crediticia y en coordinación con el Estado». Y análogamente a lo dispuesto en el Estatuto de 1982, se establece que «la Junta de Comunidades también podrá concertar operaciones de crédito por plazo inferior a un año para cubrir necesidades transitorias de tesorería».

Subrayamos la alusión expresa al Consejo de Gobierno autonómico en el establecimiento del volumen y características de las emisiones. En definitiva, llamamos la atención sobre el papel del Ejecutivo autonómico en materia de deuda pública, en consonancia con el fenómeno deslegalizador al que se refiere la doctrina, en el sentido de que donde realmente se determinarían las líneas generales del endeudamiento público para un ejercicio determinado es en la Orden (ministerial o autonómica) de emisión de deuda.[51]

El artículo 14 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas contiene dos reglas básicas: a) dichas Comunidades podrán realizar operaciones de crédito por plazo inferior a un año, con objeto de cubrir sus necesidades transitorias de tesorería; y b) podrán, asimismo, concertar operaciones de crédito por plazo superior a un año

---

[51] *Vid.* Pleite Guadamillas, F. «El principio de legalidad en materia de deuda pública autonómica», *Parlamento y Constitución*, n.º 3, 1999, pp. 139-140 (con cita a Bayona de Perogordo y Soler Roch).

siempre que cumplan los siguientes requisitos: que el importe total del crédito se destine exclusivamente a la realización de gastos de inversión; y que el importe total de las anualidades de amortización, por capital e intereses, no exceda del 25% de los ingresos corrientes de la Comunidad. Se establece también que la deuda pública de las Comunidades Autónomas y los títulos-valores de carácter equivalente que emitan, estarán sujetos a las mismas normas y gozarán de los mismos beneficios y condiciones que la deuda pública estatal.

El Decreto Castellano-Manchego n.º 275/2007 de 18 septiembre de 2007, dispone la creación de deuda pública durante 2007 y 2008. En él se pone de manifiesto que «de acuerdo con lo establecido en la Ley n.º 6/2006 de 20 de diciembre de 2006, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2007, y en la Ley Orgánica n.º 5/2001 de 13 de diciembre de 2001, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, en su redacción dada por Ley Orgánica n.º 3/2006 de 26 de mayo de 2006, se remitió a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda el Programa Anual de Endeudamiento de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha para el ejercicio 2007, fijándose un endeudamiento máximo en forma de emisiones a largo plazo de 168.699.580,05 euros o su equivalente en otra divisa».

La necesaria autorización del Estado para la emisión autonómica de deuda pública, autorización prevista en el artículo 14 de la Ley Orgánica n.º 8/1980 de 22 de septiembre de 1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, se obtuvo «mediante acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de julio de 2007». Por otro lado, el artículo 43 de la citada Ley de Presupuestos autonómicos para 2007 «autoriza al Consejo de Gobierno para que, a propuesta de la Consejería de Economía y Hacienda, durante 2007, acuerde la emisión de deuda pública». El Decreto al que nos referimos determina, pues, «la creación de deuda pública de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, amortizable, hasta el importe de ciento cincuenta millones de euros (150.000.000,00 euros) o su equivalente en otra divisa, de la que se podrá disponer mediante emisión a lo largo de los ejercicios 2007 y 2008» (artículo 1).[52]

---

[52] En cuanto a la equivalencia en otra divisa considérese, por ejemplo, la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda castellano-manchega de 16 de noviembre de 2006,

Terminaremos este epígrafe con un dato: en el ejercicio 2007, la emisión de deuda pública de Castilla-La Mancha asciende a 104.159.100 euros.

2.7. Los rendimientos de su patrimonio y los ingresos de derecho privado

Entre los recursos de las Comunidades Autónomas se encuentran, conforme al artículo 157.1 d) de la Constitución, los «rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado».

Según el artículo 5, apartado 1, de la Ley Orgánica n.º 8/1980 de 22 de septiembre de 1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, «constituyen ingresos de derecho privado de las Comunidades Autónomas los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación»; y señala el apartado 2 que «a estos efectos se considerará patrimonio de las Comunidades Autónomas el constituido por los bienes de su propiedad, así como por los derechos reales o personales de que sea titular, susceptibles de valoración económica, siempre que unos u otros no se hallen afectos al uso o al servicio público».

Destacaremos asimismo que, según el artículo 19, apartado 1, del Texto Refundido de la Ley de Hacienda castellano-manchega (Decreto Legislativo n.º 1/2002 de 19 de noviembre de 2002), «constituyen derechos de naturaleza privada los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados del patrimonio de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación»; y «a estos efectos constituye el patrimonio de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha los bienes y derechos de los que sea titular, susceptibles de valoración económica, siempre que unos u otros no se hallen afectos al uso o servicio público».

En cuanto a los rendimientos patrimoniales y de derecho privado, consideremos las siguientes reflexiones (válidas para el Estado, las

---

cuyo artículo 2 dispone que la emisión de deuda pública a la que se refiere lo es «por un importe nominal de doscientos noventa millones (290.000.000) de dólares canadienses, que es el contravalor en dólares canadienses de ciento noventa y nueve millones once mil ochocientos tres con cuarenta y seis (199.011.803,46) de euros, mediante la aplicación del tipo de cambio vigente en la fecha de la presente Orden». *Vid.* Sevilla Benko, G. «La deuda en divisas de las Comunidades Autónomas». *Análisis Local*, n.º 23, 1999, p. 65 (artículo publicado en *Cinco Días* el 29 de marzo de 1999).

Comunidades Autónomas y la Administración Local): «[...] porque son de derecho privado las vías por las que discurre el ingreso, estos son ingresos de tal naturaleza./ Pero si se penetra un poco más a fondo [...] se percibe que esas situaciones jurídicas [...] que en apariencia se rigen enteramente por el derecho privado se perfilan y explican mejor si se tiene en cuenta que se producen como resultado de la pertenencia a la Hacienda Pública [...] de un cierto tipo de recursos cuya organización jurídica aparece ampliamente dominada por normas de derecho público, en concreto por normas jurídico-financieras./ Esto es precisamente lo que ocurre con todas las modalidades de propiedad pública o empresa pública. Cuando nos adentramos en la ordenación de estos institutos, captamos de inmediato que lo que en ellos domina y les confiere su genuina configuración es justamente la presencia de un conjunto de técnicas, de privilegios, de prerrogativas, de fórmulas de desarrollo y, sobre todo, de principios rectores y orientadores de clara raigambre iuspublicista, precisamente por tratarse de institutos directamente dirigidos a la consecución de fines comunitarios y no, como es lo propio del derecho civil, a la protección y defensa de derechos privados en el seno de la comunidad».[53]

Para terminar, un dato: en el ejercicio 2007, los ingresos patrimoniales en Castilla-La Mancha ascienden a 10.831.270 euros.

2.8. El producto de las multas y sanciones

Según el artículo 10 de la Ley n.º 15/2007 de 20 de diciembre de 2007, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2008, «en virtud de la previsión establecida en el artículo 54.1, apartado f) del Texto Refundido de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha [...] durante 2008 podrán generar crédito los excesos de recaudación que se obtengan por los siguientes conceptos:/ a) El producto de las sanciones pecuniarias por incumplimiento de la legislación en materia de salud y prevención de riesgos laborales, que se destinará a cuantas actuaciones realice la Administración Regional para el desarrollo de dicha materia./ b) El producto de las sanciones pecuniarias impuestas como consecuencia de infracciones administrativas contra la

---

[53] Fernández de Moya Romero, J.E. «Los ingresos públicos de derecho privado: el patrimonio como recurso financiero». *Crónica Tributaria*, n.º 103, 2002, pp. 37-38.

legislación del patrimonio histórico, que se destinarán exclusivamente a la adquisición de bienes de interés cultural o a la financiación de trabajos de conservación del patrimonio histórico de Castilla-La Mancha./ c) El producto de las sanciones pecuniarias impuestas por incumplimiento de la legislación en materia de menores, que deberán ser destinados a la atención y protección de menores».[54]

El artículo 38, apartado 1, también de la Ley n.º 15/2007, prohíbe al personal al servicio de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, altos cargos incluidos, «percibir participación alguna en los tributos, comisiones, multas u otros ingresos de cualquier naturaleza, como contraprestación de cualquier servicio, debiendo percibir únicamente las remuneraciones que le correspondan por el régimen retributivo regulado en la presente Ley, y sin perjuicio del sistema de incompatibilidades vigente». Establece el apartado 2 de ese mismo artículo 38 que «la percepción de retribuciones de cualquier naturaleza que infrinja la prohibición contenida en el número anterior de este artículo implicará la obligación de devolver las mismas por el perceptor, incluido en su caso, los intereses de demora correspondientes».

---

[54] Artículo 54 de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha (Decreto Legislativo n.º 1/2002 de 19 de noviembre de 2002):
«1. Podrán generar crédito en los estados de gastos los ingresos del ejercicio por:
[...]
f) Excesos de recaudación por otros conceptos, en los casos en los que excepcionalmente así se determine en la Ley Anual de Presupuestos».

Doble imposición jurídica internacional. Métodos unilaterales para mitigar o eliminar sus efectos en el ámbito del impuesto sobre sociedades. Especial análisis del caso español en la Ley n.º 43/1995 y el RDL n.º 4/2004

*Llorenç Maristany i Badell**

SUMARIO: 1. *Introducción. Soberanía fiscal y Derecho Internacional Tributario.*– 1.1. *Límites a la capacidad normativa.*– 1.1.1. *La potestad tributaria de los Estados en un contexto internacional.*– 1.1.2. *El principio de la territorialidad de los impuestos.*– 1.1.3. *Criterio personal.*– 1.1.4. *El criterio real.*– 2. *La doble imposición internacional. Causas, definición, descripción de sus figuras afines y análisis de los principios que fundamentan la eliminación de la doble imposición internacional.*– 2.1. *La doble imposición internacional.*– 2.1.1. *Causas de la doble imposición internacional.*– 2.1.2. *Definición de doble imposición.*– 2.1.3. *Análisis de las características esenciales del fenómeno de la doble imposición.*– 2.1.3.1. *Identidad de sujetos pasivos.*– 2.1.3.2. *Existencia de dos o más autoridades fiscales*

---

* Nació en Barcelona, el 19 de mayo de 1975. Es Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Pompeu Fabra, auditor-censor jurado de cuentas, máster en fiscalidad por la anteriormente citada Universidad y en la actualidad, Doctorando en Derecho por la Universidad de Barcelona. Es miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Sus áreas de práctica son la fiscalidad internacional y la fiscalidad de las reestructuraciones empresariales.

(sujetos activos) que pretendan gravar a dicho sujeto pasivo.– 2.1.3.3. Identidad sustancial en el objeto imponible y en los impuestos (en el sentido de impuesto de naturaleza idéntica o análoga).– 2.1.3.4. Identidad de período impositivo en el que se realiza el hecho imponible.– 2.1.3.5. El efecto final debe suponer una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo.– 2.1.4. Redefinición de la definición de doble imposición internacional.– 2.2. Figuras afines a la doble imposición internacional.– 2.2.1. La «doble imposición interna».– 2.2.2. La doble imposición económica.– 2.2.3. Otros supuestos.– 2.3. Principios que fundamentan la eliminación de la doble imposición internacional.– 2.3.1. Principios jurídico-tributarios.– 2.3.2. Principios económicos.– 3. La eliminación de la doble imposición internacional. Clases de medidas y técnicas para eliminar o mitigar sus efectos.– 3.1. Los métodos para eliminar la doble imposición internacional o sus efectos.– 3.1.1. Clases de medidas.– 3.2. Técnicas para mitigar o eliminar los efectos de la doble imposición internacional.– 3.2.1. El sistema clásico.– 3.2.2. Sistemas de integración total.– 3.2.3. Sistemas de integración parcial.– 3.2.3.1. Sistemas de imputación o de crédito del impuesto.– 3.2.3.1.1. Características generales.– 3.2.3.1.2. Modalidades del método de imputación.– a. Imputación íntegra.– b. Imputación ordinaria o limitada.– c. Imputación de impuestos no pagados, o tax sparing, o matching credit.– 3.2.3.1.3. La determinación del impuesto extranjero a imputar, como límite a su imputación.– a. Limitaciones derivadas de la diferenciación del crédito fiscal disponible por el tipo u origen de las rentas.– b. Limitaciones derivadas de la fórmula de cálculo de la renta a deducir.– c. Limitaciones derivadas de la propia cuota final de la compañía residente. Régimen aplicable a las cantidades no deducidas por falta de cuota.– d. Limitaciones derivadas de la falta de rentas extranjeras a imputar por el hecho de haber sufrido pérdidas en territorios foráneos.– e. La redeterminación de los impuestos extranjeros a imputar.– 3.2.3.2. El sistema de la deducción de los impuestos extranjeros como gasto deducible de la base imponible.– 3.2.4. Los sistemas cedulares.– 3.2.4.1. El método de exención.– 3.2.4.1.1. Modalidades del método de exención.– a. Exención integral o plena.– b. Exención con progresividad.– c. Exención condicionada o incondicionada.– 3.2.4.1.2. Cuantificación de la exención tributaria. Análisis de conflictos existentes a la hora de determinar el importe de las rentas extranjeras que deberán considerarse como exentas.– a. Sobre la asignación a la base imponible exenta, de partidas deducibles correspondientes a las rentas foráneas.– b. Sobre la excepción a la aplicación del método de exención en supuestos de establecimientos permanentes que obtienen rentas negativas.– c. Sobre el efecto de la redeterminación de las bases imponibles foráneas, en el método de exención.– 4. El caso español. Evolución de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición en el ámbito del impuesto sobre sociedades, desde la Ley n.º 43/1995 al Real Decreto Legislativo n.º 4/2004.– 4.1. Introducción. Evolución histórica de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición en el ámbito

del impuesto sobre sociedades, aplicadas por el Estado español en el período comprendido desde la entrada en vigor de la Ley n.º 43/1995 (1 de enero de 1996), hasta la fecha de redacción del presente informe (incluido por tanto el RDL n.º 4/2004). Análisis de los cambios más significativos.– 4.1.1. Medidas unilaterales en la redacción original de la Ley n.º 43/1995.– 4.1.1.1. Introducción.– 4.1.1.2. El método de imputación previsto en los artículos 29 y 30 LIS.– 4.1.2. Los cambios incorporados por el RDL n.º 8/1996 de 7 de junio de 1996. Introducción del método de exención modificada para los supuestos de percepción de dividendos o beneficios de entidades no residentes.– a. Elementos comunes.– b. Elementos diferenciadores.– c. Valoración del método de exención modificada respecto al de exención (común) y en relación con el método de eliminación de la doble imposición jurídica internacional contenido en el artículo 29 de la LIS.– 4.1.3. Los cambios incorporados por la Ley n.º 10/1996. La ampliación del método de la exención modificada, a las rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente.– 4.1.4. Modificaciones planteadas por la Ley n.º 66/1997. Modificación de algunos aspectos regulados en la deducción para evitar la doble imposición para, probablemente, no incurrir en conflicto con el Tratado de la Unión Europea firmado en Maastricht en 1992.– 4.1.5. Modificaciones introducidas por la Ley n.º 41/1998.– 4.1.6. Modificaciones introducidas por el RDL n.º 3/2000 (entrada en vigor el 25 de junio de 2000). Derogación del método de exención modificada e incorporación del método de exención.– 4.1.7. Modificaciones introducidas por la Ley n.º 46/2002 (entrada en vigor el 1 de enero de 2003). Modificaciones no substanciales en cuanto a los métodos para evitar la doble imposición jurídica internacional estudiados.– 4.1.8. Modificaciones introducidas por la Ley n.º 62/2003 (entrada en vigor el 1 de enero de 2004).– 4.2. La entrada en vigor del RDL n.º 4/2004.– 4.3. Análisis de los requisitos comunes de los diferentes métodos de eliminación de la doble imposición internacional.– 4.3.1. Tenencia de la participación.– 4.3.1.1. Porcentaje de participación directo o indirecto.– 4.3.1.2. Período de cómputo de la tenencia de la participación.– 4.3.2. Impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga.– 4.3.3. Actividad económica.– 4.3.4. Integración de la renta en la base imponible.– 4.3.5. Cuantificación del tributo teórico en sede de la entidad residente.– 5. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN. SOBERANÍA FISCAL Y DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

1.1. Límites a la capacidad normativa

1.1.1. La potestad tributaria de los Estados en un contexto internacional

La soberanía política de los Estados se proyecta tanto en el interior de éstos como hacia sus relaciones con el resto de la comunidad internacional

mediante un conjunto de manifestaciones de diversa índole, entre las cuales se halla el poder tributario.

Podríamos definir el poder tributario como la potestad atribuida a los entes públicos por parte del ordenamiento jurídico, de obligar a determinados sujetos al pago de tributos.

De la definición anterior podemos extraer que, en principio, las únicas limitaciones a la potestad tributaria del Estado español (en este caso, del Poder Legislativo principalmente), son el propio ordenamiento jurídico, en la cúspide del cual está en este caso la Constitución Española de 1978 y más concretamente sus artículos 1 y 31, así como el resto de principios de Derecho interno contenidos en las normas tributarias.[1]

Por ello, podemos afirmar que, en Derecho Internacional Tributario no existen normas de carácter internacional que impongan unos límites a la soberanía del Estado.[2] No deben confundirnos, por ejemplo, las limitaciones a la normativa tributaria interna impuestas por la Unión Europea. Son posibles porque existe una previa cesión parcial de la potestad tributaria (en ejercicio precisamente de dicha potestad tributaria), a dicho organismo, por parte de sus Estados miembros.

Ahora bien, ello no significa que podamos olvidar que nos movemos en un contexto internacional y que si bien *a priori* no tenemos limitaciones normativas internas que nos impidan aplicar nuestra potestad tributaria fuera del ámbito territorial, está claro que, de acuerdo con los principios de Derecho Internacional, actuar coactivamente fuera de las fronteras de un Estado, puede suponer un atentado a la soberanía fiscal de otro Estado, si bien, como veremos más adelante, ello no significa que un Estado no pueda tener en cuenta hechos imponibles efectuados en el extranjero, siempre que los mismos tengan una vinculación con el territorio del Estado de que se trate.[3]

Así pues, la yuxtaposición de potestades absolutas en materia tributaria, sin *a priori* limitación alguna (desde el punto de vista normativo) respecto a la posibilidad de legislar en materia fiscal sobre

---

1 Así, el artículo 4.1 de la Ley n.º 58/2003 General Tributaria establece que «la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley».

2 Ver también en este sentido Borrás Rodríguez, A. «La doble imposición: Problemas Jurídico-Internacionales». Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 19.

3 González Poveda, V. «Tributación de no residentes». *La Ley*, 1993, 2.ª Ed.

territorio ajeno, produce necesariamente una conflictividad, derivada del enfrentamiento de las distintas soberanías nacionales en materia tributaria.[4] En muchos casos, ello lleva a una autolimitación del propio legislador para no inmiscuirse en la competencia de los demás Estados[5] o, como veremos en el punto 2.3.2, a una autolimitación para poder continuar siendo competitivos en un contexto económico internacional. No olvidemos en definitiva que *«No es por la benevolencia del carnicero, del cervecero y del panadero que podemos contar con nuestra cena, sino por su propio interés»*.[6]

No existiendo pues limitación normativa alguna desde el punto de vista del Derecho Internacional privado, debemos encontrar algún nexo que explique y de coherencia a la autolimitación de las potestades tributarias a las que se someten los Estados. Dicha explicación, pues, podemos encontrarla en el denominado «principio de la territorialidad de los impuestos».

1.1.2. El principio de la territorialidad de los impuestos

Para que las normas tributarias sean eficaces, es necesario, en primer lugar, determinar el espacio físico en que la ley produce efectos. Una vez determinado el espacio físico de aplicación de la norma tributaria, hay que delimitar los hechos, actos o relaciones sociales que caen dentro de su ámbito de aplicación y que pueden producirse, tanto dentro del territorio nacional como fuera de él. Por este motivo, deben establecerse unas reglas de conexión claras y precisas, que liguen el presupuesto de hecho (hecho imponible) con la norma de sujeción del impuesto.[7]

En el ámbito del Derecho Internacional privado, definimos el principio de personalidad como aquél en el que un Estado elabora normas que regulan materias que tienen como destinatarios sus súbditos. Ello significa que si dichos súbditos llevan a cabo acciones que se desarrollan fuera del Estado del que son nacionales o residentes, la vinculación de dicha persona con el Estado de residencia por este vínculo personal

---

4 Del Arco Ruete, L. *Doble imposición internacional y Derecho Tributario español*. Madrid: Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1977, pp. 21 y 22.

5 Borras Rodríguez, A. *Op. cit.*, p. 19.

6 Definición del concepto «mano invisible» formulado por Smith, Adam. *Investigación de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*, Barcelona: Bosch, 1933.

7 Ferreiro Lapatza, J.J. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 1986, p. 85.

puede determinar que las normas de dicho Estado acaben afectando a hechos acaecidos fuera de su ámbito territorial. Éste sería, por ejemplo, el caso de un matrimonio que se ha casado de acuerdo con la normativa española, y se traslada a vivir en el extranjero, en cuanto a la normativa que rige a la institución del matrimonio.

Asimismo, definimos el principio de territorialidad como aquél referido a normas que regulan los hechos acaecidos en su territorio con el efecto que tales normas sólo tengan vigencia dentro del mismo. Por ejemplo, por la comisión de un delito.

Así, pues, el Estado, como forma de organización de las sociedades políticas, presenta una doble caracterización, personal y territorial, ya que, salvo excepciones muy puntuales, su señorío recae, a la vez, sobre un conjunto de individuos (sus súbditos o nacionales) y sobre un determinado territorio. Este doble carácter se refleja en la circunstancia, que dos son, en general, los posibles principios de sujeción a las leyes emanadas de la organización estatal: el principio personal y territorial.

El principio personal del Derecho Internacional cuenta con dos puntos de conexión, la nacionalidad y el domicilio. Por lo que respecta al domicilio, Del Arco Ruete cita en su libro[8] al tratadista Federico de Castro, el cual distingue cuatro tipos diferentes de domicilio:

- *Domicilium voluntarium*: Cuya fuente es el Derecho romano y exige la presencia de dos elementos:
  - Intención de habitar en un lugar (*animus*).
  - El hecho de habitar allí efectivamente (*corpus habitatio*).
- *Domicilium originis*: Concepto elaborado en la Edad Media de la interpretación de los textos romanos, que atribuye a una persona un domicilio desde el momento de su nacimiento (domicilio originario propio). Existe una variante del mismo, denominada domicilio originario «derivado o legal», que es aquél que tenía el padre en el momento de nacer la persona.
- *Domicilium bonorum*: Concepto elaborado por la doctrina francesa para fijar el domicilio, en caso de tener varias residencias, considerando

[8] Del Arco Ruete, L. *Op. cit.*, p. 53.

que su domicilio principal será aquel en el que se encuentre la sede y el centro de los negocios.

- *Quasi-domicilium*: Dadas las dificultades de interpretar el concepto *animus* del *domicilium voluntarium*, nace este concepto según el cual, se considerará que se tiene el domicilio en aquel lugar donde se reside con el propósito de permanecer, al menos, la mayor parte del año. Dicho concepto, trasladado al ámbito de Derecho Internacional privado ha sido ampliamente utilizado en su acepción de «residencia habitual» por su sencillez y mejor adecuación a las necesidades prácticas.

La conexión del concepto domicilio con el territorio (allí donde se vive...) en todas sus acepciones, pues, nos obliga a pensar que el principio personal del Derecho Internacional privado, no sólo se basa en nexos políticos (nacionalidad), sino también territoriales.

Por ello, considerando que, de acuerdo con el artículo 11 de la Ley n.º 58/2003 General Tributaria *los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado*, debemos concluir que, dentro del ámbito del Derecho Internacional privado, los puntos de conexión utilizados por el Estado español pueden englobarse dentro de un «principio territorial de los impuestos» (conforme al cual los impuestos se exigen únicamente cuando hay una conexión con el territorio del Estado que ha establecido dichos impuestos), que debe diferenciarse del «criterio territorial o real de sujeción de los impuestos», concepto que encuentra su verdadero significado en su contraposición con el denominado criterio personal.[9]

Es precisamente el principio de la territorialidad de los impuestos, que sigue el Estado español (así como la mayoría de los países desarrollados, con algunas excepciones como podrían ser Estados Unidos de América y México):

a) Lo que le permite someter a tributación determinados hechos imponibles realizados en el extranjero por sujetos pasivos residentes en su territorio (conexión territorial de carácter personal);

---

[9] Borrás Rodríguez, A. *Op. cit.*, p. 20, así como Castillo Solsona, M. *La tributación de las personas físicas no residentes en España en imposición sobre la renta: fundamento, evolución histórica y modelo vigente*. Alicante: Biblioteca virtual Miguel de Cervantes, 1999, pp. 19 y 20.

b) Lo que le permite someter a tributación determinados hechos imponibles realizados dentro de su ámbito espacial por no residentes (conexión también territorial pero en este caso de carácter real);

c) Y lo que le impide someter a imposición las rentas obtenidas por sujetos no residentes en su territorio respecto a operaciones llevadas a cabo fuera también de su territorio.[10]

En la práctica, y según la redacción del artículo 11 de la Ley n.º 58/2003 citada anteriormente, los diferentes impuestos conjugan el criterio de residencia así como el criterio de la territorialidad, la cual se traduce en dos criterios para sujetar a imposición a los contribuyentes.

- Tributación por obligación personal, según la cual las personas físicas y las entidades quedan sometidas a tributación por la totalidad de su renta mundial.
- Tributación por obligación real, basada en el criterio real o del país de la fuente de la renta, que hace que las personas físicas y entidades no residentes queden sujetas al impuesto sólo por las rentas obtenidas en territorio español.

Analizamos a continuación ambos criterios:

1.1.3. Criterio personal

El criterio personal es aquél según el cual todas las rentas de un sujeto son gravadas, con independencia de dónde hayan sido obtenidas.

Los puntos de conexión que encontramos en los ordenamientos jurídico-tributarios en el ámbito del criterio personal son la residencia, el domicilio y la nacionalidad. De entre ellos, el criterio de residencia es el más utilizado en los modelos de convenio de la OCDE y ONU. El de nacionalidad, si bien es el menos común, es utilizado aún por

---

[10] Si bien más adelante nos referiremos a ello, recordemos el caso Norteamericano en el cual, por el hecho de someter a tributación a los sujetos, entre otros, por el hecho de ser nacionales norteamericanos (con independencia de su residencia o del lugar donde lleven a cabo sus operaciones económicas) podemos decir de él que no sigue el principio de la territorialidad de los tributos.

algunos Estados desarrollados, entre ellos los Estados Unidos de América y opera también para resolver problemas de residencia en el criterio personal, en el ámbito de los modelos de convenio para evitar la doble imposición de la ONU y la OCDE.[11]

El punto de conexión de la residencia toma el sentido del *cuasi-domicilium* al que hacíamos referencia en el punto 1.1.2 anterior. Supone una dependencia socioeconómica del sujeto pasivo para con el Estado, que implica la presencia física temporal o permanente de la persona en el Estado, por tener allí su hogar o su núcleo de relaciones económicas.

La residencia fiscal en un Estado en el ámbito del impuesto sobre sociedades se determina generalmente en función de diferentes circunstancias como que la entidad se haya constituido conforme a unas determinadas normas, que tenga su domicilio social en el territorio del Estado o que tenga en él su sede de dirección efectiva.

A menudo se producen supuestos de doble residencia, al no existir una coordinación de los estados a la hora de definirlos unilateralmente[12] que generan, como veremos, doble imposición. Dicha cuestión no podrá resolverse más que mediante acuerdos firmados entre Estados de carácter bilateral (convenios) o multilateral (tratados).

El punto de conexión del domicilio es propio del mundo anglosajón, aunque en la actualidad también otros países han optado por introducirlo en sus ordenamientos.

El domicilio se determina prevalentemente atendiendo a criterios subjetivos, como la intención de la persona de vivir indefinidamente en un país, en defecto de otros de carácter objetivo, como la permanencia

---

[11] Ver artículo 4 de: Departamento de asuntos económicos y sociales internacionales de la ONU: «Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo», así como del OECD, Committee on Fiscal Affairs: «Model tax convention on income and on capital, condensed versión». París: OCDE publications, julio 2008.

[12] En el ámbito de las personas físicas, por ejemplo, el artículo 9 de la Ley n.º 35/2006 establece que serán residentes en el Estado español, entre otros, aquéllos que permanezcan más de 183 días en un año natural en dicho territorio. En el caso de Cuba, por ejemplo, en el artículo 45 del Decreto Ley n.º 169 se establece que dicho periodo será de 180 días. Éste es un ejemplo según el cual una persona podrá acabar siendo residente en dos Estados, de acuerdo con la normativa interna de los mismos.

física durante un determinado período en el territorio de un Estado. Dicho punto de conexión será, por lo tanto, más común en el ámbito de las personas físicas que en el de las jurídicas.

Finalmente, el punto de conexión de la nacionalidad, utilizado, por ejemplo, por los Estados Unidos de América, está basado en la relación de dependencia política de la persona (*personal dependence belonging*). Su fundamento está en que el Estado en cuestión defenderá los derechos políticos de sus nacionales, cualquiera que sea el lugar donde se encuentren.

1.1.4. El criterio real

En aplicación del principio real, el Estado, en defecto de una conexión personal, grava la riqueza que considera tiene su origen económico en su territorio.

Dicha consideración puede venir de que las rentas deban considerarse como obtenidas en dicho territorio (por estar allí situados los bienes productores, por ser el lugar dónde se han invertido los capitales o dónde se ha utilizado la propiedad industrial) o por haberse pagado allí por una entidad residente en el mismo.[13]

El criterio de pago consiste en considerar que la renta tiene su origen en el territorio en el que reside su pagador y que es precisamente el pago de la misma lo que pone de manifiesto que la renta en cuestión ha sido generada.

El criterio de obtención de renta en un determinado territorio, considera que la renta ha sido generada allí donde se obtienen los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales (ya sea mediante o sin mediar establecimiento permanente), donde se utilizan las prestaciones de servicios efectuadas o donde estuvieran situados, pudieran ejercerse o hubieran de cumplirse la titularidad de bienes y derechos.

---

[13] Gota Losada diferencia lugar de residencia de la entidad pagadora, de lugar de pago. Si bien las rentas sean pagadas en un lugar u otro, pueden ser un síntoma de que hayan sido generadas en dicho territorio, a los efectos de simplificación, por nuestra parte unimos ambos puntos de conexión en uno según el cual la renta se considerará obtenida en dicho Estado cuando haya sido satisfecha por un residente en el mismo. En relación con esta cuestión ver Gota Losada, A. *Tratado del impuesto sobre sociedades*. Madrid: Extecom, 1988, p. 566 del vol. I.

Como ya hemos comentado, la obtención de renta puede hacerse de forma directa por parte de la compañía residente (en el Estado de la residencia, valga la redundancia), o bien a través de un establecimiento permanente.

Según el artículo 5 del modelo de convenio de la OCDE[14] establecimiento permanente es *una instalación fija de negocios mediante la cual una empresa ejerce todo o parte de su actividad.*

Volvemos a estar en este caso en un elemento de conflicto a nivel internacional, pues no existe coordinación entre autoridades fiscales a la hora de definir el concepto de establecimiento permanente.

Si bien el establecimiento permanente no disfruta *a priori* de una personalidad jurídica diferente a la de la compañía del Estado de residencia, últimamente se observa el fenómeno de la personalización fiscal del establecimiento permanente,[15] es decir, de que cada vez se le aplican normas más similares a las aplicadas a los entes con personalidad jurídica propia, mediante los siguientes rasgos:

- Aplicación del principio de contabilidad separada para determinar los beneficios atribuibles en cada Estado al establecimiento permanente.
- Integración en la base imponible del establecimiento permanente de todos los rendimientos efectivamente conectados con su actividad con independencia de su origen.
- Gravamen de la transferencia al exterior de los beneficios del establecimiento permanente.
- Aplicación del principio de no discriminación.

Como hemos visto, pues, la falta de coordinación entre estados a la hora de definir puntos de conexión acaba siendo motivo para que aparezca la doble imposición internacional, cuestión que pasamos a analizar a continuación.

---

14 OECD, Committee on Fiscal Affairs. «Model tax convention on income and on capital, condensed version». Paris: OCDE publications, julio 2008, p. 24.

15 Término acuñado por Calderón Carrero en Calderón Carrero, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill Interamericana de España, 1997, p. 46.

2. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. CAUSAS, DEFINICIÓN, DESCRIPCIÓN DE SUS FIGURAS AFINES Y ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS QUE FUNDAMENTAN LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

2.1. La doble imposición internacional

2.1.1. Causas de la doble imposición internacional

Según apuntado en los puntos 2.1 y 2.2 anteriores, las causas generadoras de la doble imposición internacional están íntimamente ligadas con los puntos de conexión utilizados por los diferentes Estados y, en particular, sobre la forma en la que cada uno de ellos los define.

De acuerdo con lo visto hasta ahora, dichas causas pueden sistematizarse en tres:

- Concurrencia del criterio de sujeción fiscal personal con el criterio real. En este caso, la entidad residente en un Estado que obtenga rentas en otro Estado, será gravado por ambos.
- Concurrencia de los criterios de sujeción fiscal personales. Por ejemplo, el caso en el que un Estado considere como residente en su territorio una compañía por el hecho de haber sido constituida de acuerdo con sus normas y, por el contrario, otro Estado considere también como residente en su territorio a la misma compañía, por el hecho de tener en él la sede de dirección efectiva de la misma.
- Concurrencia de los criterios de sujeción fiscal reales o territoriales. Sería por ejemplo el caso en el que dos Estados considerasen que las rentas de un mismo establecimiento permanente han sido obtenidas dentro de su territorio.

Procedemos, pues, a continuación, a entrar a fondo en la cuestión de la doble imposición.

2.1.2. Definición de doble imposición

No existe una única definición de doble imposición internacional, por lo que a continuación expondremos aquéllas que a nuestro entender son más significativas y procederemos a su análisis exegético. Así, obtendremos sus características definitorias más relevantes, que nos darán pie al análisis de la doble imposición internacional.

Encontramos definida la doble imposición como *aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa.*[16]

Otros autores[17] consideran que *la doble imposición jurídica se produce cuando una renta obtenida por un sujeto pasivo es sometida a gravamen por dos legislaciones diferentes en sede de la misma entidad, en primer lugar en el Estado en el que se obtiene la renta y, en un segundo momento, en sede de la sociedad española que integra las rentas obtenidas en su base imponible.*

Para otros[18] *la doble imposición internacional se genera cuando dos o más Estados, o partes de los mismos, gravan al mismo sujeto pasivo mediante dos o más impuestos de naturaleza idéntica o análoga.*

---

16 Borrás Rodríguez, A. *Op. cit.*, p. 29. Hacemos notar que según Borrás Rodríguez, lo definido en el párrafo anterior se denomina doble imposición, si en calificativo de «internacional». Para la autora, el fenómeno de la doble imposición es específicamente internacional (por lo que no es necesario añadirle el citado adjetivo) pues si bien por motivos de justicia tributaria podría ser criticable que en sede de un mismo país, una misma materia tributaria fuera gravada dos veces (gravar los beneficios de las sociedades mediante el impuesto sobre sociedades y gravarlos una vez más al ser repartidos a sus socios mediante impuestos sobre la renta del capital) interpreta como unitaria la suma de ambas tributaciones y por ello, según esta autora, este supuesto no debe considerarse como si se tratase de doble imposición.

En nuestra opinión y en relación con este ejemplo esta interpretación se fundamenta en suponer al impuesto sobre sociedades como un impuesto a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Dicha consideración no tiene necesariamente que romper el principio de neutralidad si la suma de ambos tributos es independiente de que los beneficios sean distribuidos o no, de las formas de retribución del capital (intereses, dividendos...) o de la forma jurídica escogida para operar (persona física o persona jurídica). Existiendo esta neutralidad, el fenómeno generado (posible doble imposición) no tendría por qué ser objeto de eliminación por lo que a estos efectos sería, como si tal doble imposición no hubiera existido, lo que explicaría que la autora no considerase este fenómeno dentro de los supuestos de doble imposición.

Las características del principio de neutralidad de los impuestos a la que nos hemos referido son las contenidas en European Communities Commission: Conclusions and recommendations of the committee of independent experts on comapany taxation, office for official publications of the European Communities, Luxembourg, 1992, p. 34.

En cualquier caso, a los efectos de este estudio, por nuestra parte nos referiremos a este concepto como doble imposición, doble imposición internacional y doble imposición jurídica internacional indistintamente.

17 Laorden, J., J. Arqués, (Directores), Carreño, F. *et. al.* «Comentarios al Impuesto sobre Sociedades». Barcelona: Civitas, 1998, p. 1170 del tomo I.

18 Cordón Ezquerro, T. (Director), J.J. Rubio Guerrero, R. Cosín Ochaíta, *et. al.* «Manual de fiscalidad internacional». Instituto de Estudios Fiscales, diciembre 2007, 3.ª Ed., pp. 80 y ss.

En la introducción del modelo de convenio elaborado por el comité fiscal de la OCDE se define la doble imposición jurídica internacional *como la imposición, de impuestos comparables por parte de dos (o más Estados) sobre un mismo contribuyente, respecto a una misma materia y por períodos idénticos.* [19]

Finalmente, y antes de entrar a analizar los puntos en común de las diferentes definiciones expuestas, consideramos interesante exponer la planteada por Calderón Carrero, según la cual *concurre doble imposición internacional cuando dos (o más) entes jurídico-públicos autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo.*

De todas estas definiciones podemos deducir algunos de los elementos comunes y fundamentales de todas ellas que, en nuestra opinión, deben concurrir para que sea posible hablar de doble imposición, y que serán los que analizaremos en los siguientes apartados. Dichos elementos son:

a) Identidad de sujetos pasivos;

b) Existencia de dos o más autoridades fiscales (sujetos activos) que pretendan gravar a dicho sujeto pasivo;

c) Identidad sustancial de objeto imponible;

d) Identidad sustancial de impuestos (en el sentido de impuesto de naturaleza idéntica o análoga);

e) Identidad de período impositivo en el que se realiza el hecho imponible;

f) El efecto final debe suponer una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo.

---

[19] OECD, Committee on Fiscal Affairs. «Model tax convention on income and on capital, condensed version». París: OCDE publications, julio 2008, p. 7. El literal de la definición en cuestión es el siguiente: *International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.*

Procedamos pues a continuación a su análisis.

2.1.3. *Análisis de las características esenciales del fenómeno de la doble imposición*

2.1.3.1. Identidad de sujetos pasivos

La identidad del sujeto pasivo sometido a yuxtaposición de soberanías fiscales constituye un elemento sustantivo de la doble imposición internacional (calificada como jurídica) que es objeto de análisis en el presente estudio. Esta característica permite diferenciarla de otros supuestos de doble imposición internacional no ya jurídicos sino económicos en los que existe también doble gravamen, pero sobre sujetos pasivos diferentes.

Dicha identidad, para el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE es también uno de los aspectos determinantes para que exista doble imposición. Así, los comentarios al artículo 23 del modelo de convenio de la OCDE consideran que la doble imposición jurídica internacional aparece, entre otros, *cuando cada Estado contratante sujeta a imposición a la misma persona por su renta y patrimonios personales.*[20]

Sobre este punto, no es baladí que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE no hable de identidad de sujetos pasivos y sí de identidad de personas, lo que nos introduce la idea de que la «identidad de sujeto pasivo» debe ser sustituida por la de «identidad sustancial de contribuyente».[21] Desarrollamos a continuación este concepto:

Supongamos el caso de una distribución de dividendos entre una compañía filial y su matriz, situadas ambas en Estados diferentes. Generalmente dicha distribución de dividendos estará sometida a retención en sede del Estado de la filial y el obligado a practicar e ingresar la retención será muy probablemente la compañía situada en dicho Estado. Aun así, el hecho imponible que ha supuesto el devengo de la tributación es la percepción de dividendos u obtención de rentas en el extranjero y, por ello, la obligación «final» de contribuir por el mismo no es de la sociedad filial sino de la sociedad matriz.

---

[20] OECD, Committee on Fiscal Affairs. «Model tax convention on income and on capital, condensed version». París: OCDE publications, julio 2008, p. 258.

[21] Ver también en este sentido Calderón Carrero, J.M. *Op. cit.*, p. 99.

Podría darse el caso de que la normativa del Estado de la filial no considerase al contribuyente efectivo (la matriz) como sujeto pasivo[22] de dicho impuesto, pero no por ello, a todas luces habría dejado de estar sometido de manera efectiva a tributación (una misma persona en dos estados diferentes).

Por ello, pues, el concepto de identidad sustancial del contribuyente se perfila como idóneo para poder incorporar este fenómeno en el ámbito de la doble imposición jurídica internacional, así como a los que hacemos referencia en los ejemplos siguientes:

- El supuesto en el que una sociedad filial es residente en un país diferente al de su sociedad matriz. En el país de la fuente, la filial es sometida a imposición por las rentas obtenidas y por aplicación del régimen de transparencia fiscal en el Estado de la matriz, la sociedad matriz queda sometida también a imposición (en este caso en el Estado en el que ésta reside), entre otras, por las rentas obtenidas por su filial.
- El supuesto de tributación consolidada en el que una sociedad del grupo soporta un impuesto extranjero por las rentas obtenidas en dicho país, rentas que vuelven a ser objeto de tributación, en este caso, en sede de un sujeto pasivo diferente: el grupo de sociedades consolidado.

2.1.3.2. Existencia de dos o más autoridades fiscales (sujetos activos) que pretendan gravar a dicho sujeto pasivo

Si bien la mayoría de definiciones de doble imposición jurídica internacional se refieren a supuestos de doble gravamen en los que el sujeto activo tiene la categoría de Estado, no podemos obviar que, por ejemplo, dentro del ámbito europeo, existen supuestos en los que las competencias del Estado en materia de tributos, son transferidas a organismos *infra* estatales como podrían ser los Cantones, los Länder o las Comunidades Autónomas. Por ello, pues, es necesario hablar de autoridades fiscales y no de Estados.[23]

---

[22] En el ámbito de los impuestos indirectos dicho supuesto es muy común, pues el sujeto pasivo es el obligado a ingresar el «impuesto recaudado» del que efectivamente procede a su pago.

[23] Calderón Carrero, J.M. *Op. cit.*, p. 91.

2.1.3.3. Identidad sustancial en el objeto imponible y en los impuestos (en el sentido de impuesto de naturaleza idéntica o análoga)

Supongamos el ejemplo anterior, en el que una sociedad filial distribuía dividendos a su matriz, residente en otro Estado. De acuerdo con el principio de identidad sustancial del contribuyente al que hacíamos referencia en el punto 2.1.3.1. anterior, la sociedad matriz habrá sido gravada en el Estado de la filial por el hecho imponible «obtener rentas en dicho territorio», y en el Estado donde es residente por el hecho imponible «obtener rentas por parte del sujeto pasivo, sea cual sea por parte del sujeto pasivo».

Los hechos imponibles, pues, serían diferentes, pero no por ello podríamos negar la existencia de un supuesto de doble imposición. La cuestión aquí es, establecer qué tipo de definición de identidad en relación con este punto nos basta, para poder confirmar que, efectivamente, hemos sido gravados dos veces sobre un mismo fenómeno.

Sin entrar a concretar aún cómo se trata dicha cuestión dentro del ámbito del impuesto sobre sociedades español (dicha cuestión se analizará en el apartado 4.2.2 del presente estudio), por lo que respecta a otros países tenemos la referencia a la solución dada por el Tribunal Constitucional Alemán así como por la doctrina de dicho país cuando se planteó esta cuestión. Ambas fuentes consideraron que no podían considerarse decisivas las diferencias puramente externas, sino que lo determinante venía dado por el presupuesto de hecho jurídico, su elemento material y, especialmente, si ambos tributos se nutren de la misma fuente de capacidad económica.[24]

El concepto de «misma fuente de capacidad económica» podría suponer la existencia de una identidad de objeto imponible que permitiría detectar el fenómeno de la doble imposición en nuestro ejemplo, pero probablemente no sería el único elemento que debería ser analizado y es más, podría existir que, una vez identificados objetos imponibles sustancialmente idénticos, los mismos fueran gravados por impuestos de naturaleza totalmente distinta.

En cualquier caso, dicha cuestión será revisada con mayor profundidad en el apartado 2.2.2 del presente estudio.

---

[24] En relación con esta cuestión ver RUIZ GARCÍA, J.R. *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*. Madrid: Civitas, 1991, nota 38 en p. 33.

2.1.3.4. Identidad de período impositivo en el que se realiza el hecho imponible

Uno de los autores que introduce por primera vez el «factor tiempo» en la definición de doble imposición jurídica internacional es Manlio Udina, en su libro «Il Diritto internazionale tributario» y, en particular, el hecho de distinguir si el tributo es o no periódico.[25]

Ello significa que lo relevante para apreciar la concurrencia del elemento temporal en los supuestos de doble imposición jurídica internacional será entre otros, que el objeto imponible sometido a imposición haya tenido lugar en un mismo momento, con independencia de su momento de devengo, liquidación o recaudación.[26]

2.1.3.5. El efecto final debe suponer una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo

La necesidad de que exista «sobre imposición» (o *fiscal surcharge* de acuerdo con la terminología anglosajona), es planteado por algunos autores,[27] como elemento necesario para que exista o no el fenómeno de doble imposición y, por lo tanto, para que deban entrar en funcionamiento los mecanismos para la eliminación del mismo.

De todas maneras, a nuestro entender, incorporar el concepto de necesidad de «sobre imposición» así, sin más, puede traer a confusión. Veámoslo con un ejemplo:

Supongamos que estamos ante una compañía «A», que tributa en su Estado de residencia por la totalidad de sus rentas mundiales. En el ejercicio «X», obtiene rentas negativas en su Estado de residencia y rentas positivas en el extranjero, siendo menores las segundas. A la hora de eliminar los efectos de la doble imposición aplica el método de imputación.

Es muy probable que en este caso, no exista cuota interior suficiente como para absorber la cuota pagada en el extranjero. Aun así, dado que las rentas extranjeras acaban siendo absorbidas por las nacionales, es muy probable que no exista sobreimposición en relación con las rentas

---

25 Borrás González, A. *Op. cit.*, p. 29.

26 Calderón Carrero, J.M. (1997), p. 104.

27 Del Arco Ruete, L. *Op. cit.*, pp. 46-47. Ver en este sentido también a Calderón Carrero, J.M. *Op. cit.*, p. 104.

extranjeras, pues, por dicha compensación, la tributación en el estado de residencia de las mismas, acabará siendo de 0.

La ausencia de esta *surcharge* impediría la entrada en funcionamiento de los mecanismos para evitar la doble imposición, es decir, la deducción de las cuotas pagadas en el extranjero (ya sea en ese ejercicio o en posteriores), y por el contrario, las rentas positivas extranjeras imputadas supondrían una disminución del posible crédito por bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros, lo cual significaría dejar en peor posición a aquél que obtiene rentas extranjeras y nacionales respecto a aquél que sólo las tiene nacionales.

Por todo ello consideramos que esta parte de la definición del fenómeno de la doble imposición debería ser como sigue:

> «Una carga global superior, ya sea en el propio ejercicio o bien en ejercicios futuros [...]».

Vistas, pues, las anteriores definiciones de doble imposición jurídica internacional y una vez analizados aquellos elementos característicos que las diferencian de otros fenómenos, veamos a continuación algunos supuestos que aún pudiendo ser calificados a veces como de doble imposición, no pueden ser incardinados dentro de los supuestos de doble imposición jurídica internacional analizados, con la finalidad de descartarlos, a la hora de estudiar los métodos para la eliminación de la doble imposición jurídica internacional.

2.1.4. *Redefinición de la definición de doble imposición internacional*

Según lo visto en los diferentes subapartados del punto 2.1. anterior y, en particular, lo visto en el ejemplo del subapartado 2.1.3.5 anterior, debemos concluir que:

Concurre doble imposición internacional cuando dos (o más) entes jurídico-públicos autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una carga fiscal global superior, ya sea en el propio ejercicio o bien en ejercicios futuros, que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo.

2.2. Figuras afines a la doble imposición internacional

2.2.1. La «doble imposición interna»

En caso de que existiera un fenómeno que pudiera denominarse así por conflictos impositivos dentro de un mismo Estado, la doble imposición interna (en términos jurídicos), podría producirse, por ejemplo, por la colisión de capacidades normativas en materia tributaria dentro de un mismo Estado, o por cuestiones relativas a la distribución de la recaudación de un determinado impuesto dentro de un mismo Estado, o simplemente por una deficiente configuración de la cesta de impuestos nacional, siempre que, los contribuyentes sobre los que recayera dicho gravamen guardaran una similitud substancial.

El segundo supuesto no necesariamente deberá ser objeto de eliminación si concebimos la suma de ambos impuestos como un todo y, por tanto, cada uno de ellos representa un pago parcial o a cuenta de este impuesto unitario... y precisamente, por esa concepción unitaria, pues, deberíamos descartar que dicho fenómeno fuera considerado como de doble imposición.

Por razones de neutralidad fiscal, dentro de un mismo territorio a las que nos hemos referido anteriormente, podría ser deseable la eliminación de la doble imposición en el primero de los ejemplos, pero en cualquier caso, las medidas para eliminarla no serían las utilizadas para eliminar la doble imposición jurídica internacional (es decir, unilaterales, bilaterales...), sino que mediante un análisis de las competencias de cada organismo de un mismo Estado debería ser suficiente para delimitar quién puede imponer qué tributo en qué circunstancia y, por lo tanto, por esa imposibilidad racional de yuxtaposición de autoridades fiscales dentro de un mismo Estado, debemos concluir que, dicho supuesto, tampoco podría incluirse dentro de los supuestos de doble imposición jurídica.

En cualquier caso, nuestro estudio aborda los supuestos de doble imposición internacionales, es decir, aquéllos en los que entran en juego más de un Estado, con lo que la doble imposición a la que se refiere este punto, no es objeto del presente documento.[28]

---

[28] Autores como Alegría Borrás, consideran incluso que el fenómeno de la doble imposición a nivel interno de los estados no existe, pues en el interior de los estados debe verse el ordenamiento tributario como un todo y por lo tanto, el hecho de que sobre un mismo objeto imponible se exaccionen diferentes tributos indicaría simplemente que

2.2.2. *La doble imposición económica*

Si bien el modelo de convenio de la OCDE define doble imposición económica como «la doble imposición de la misma renta en manos de diferentes personas»,[29] esta definición es calificada de inexacta en el mismo documento, por la falta de consenso entre los Estados a la hora de establecer una definición única.[30] Para conectar dicha definición con la doble imposición internacional que intenta eliminar el artículo 32 del RDL n.º 4/2004 y evitar confusiones sobre la definición de la misma,[31] consideramos que a dicha definición debe añadírsele que los impuestos que deberán gravar dicho hecho, deberán ser de naturaleza idéntica o análoga.

Los ejemplos más corrientes de doble imposición económica, nacional y/o internacional son:

- El doble gravamen sobre dividendos
- La doble imposición intersocietaria.
- La doble imposición económica originada por los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades vinculadas.

Como puede observarse, el fenómeno de la doble imposición económica (internacional), se diferencia del de la doble imposición jurídica (internacional), porque en el primero no se da la identidad sustancial del contribuyente que sí tiene lugar en el segundo.

Aunque a los efectos de la deseable neutralidad fiscal a la que hemos hecho referencia en puntos anteriores podría ser interesante la eliminación del fenómeno de la doble imposición económica, el mismo, así como los métodos para su eliminación no son objeto del presente estudio, aunque cuando estudiemos la doble imposición internacional en el impuesto sobre sociedades español (capítulo 4), deberemos hacer necesariamente referencia a él, dada la conexión que tiene con los métodos de eliminación de la doble imposición jurídica internacional.

---

uno de ellos debe ser considerado como pago a cuenta de una exacción final global. En este sentido, ver BORRÁS GONZÁLEZ, Alegría. *Op. cit.*, p. 24.

29 OECD, Committee on Fiscal Affairs: «Model tax convention on income and on capital, condensed version». París: OCDE publications, julio 2008, p. 147.

30 OECD, Committee on Fiscal Affairs: «Model tax convention on income and on capital, condensed version». París: OCDE publications, julio 2008, p. 159.

31 Por ejemplo, considerar como doble imposición económica la concurrencia de un impuesto directo con uno de indirecto.

2.2.3. *Otros supuestos*

Con la finalidad de acotar el ámbito del análisis de la doble imposición internacional a la que hace referencia el presente documento, procede señalar también que no son objeto de estudio aquellos casos en los que «el doble pago» venga motivado por pagos efectuados a la autoridad pública como precio de servicios, con ocasión de autorizaciones o derivados de la solicitud de permisos o concesiones otorgadas por la autoridad pública.

La noción de doble imposición jurídica internacional a la que nos referimos, pues, se aplica únicamente a supuestos de impuestos.[32]

Una vez definido el concepto de doble imposición, tanto de forma positiva (qué es), como negativa (qué no es) y, por lo tanto, concretado el objeto del presente estudio, procedemos a continuación a analizar el por qué deberíamos eliminar dicho fenómeno.

2.3. Principios que fundamentan la eliminación de la doble imposición internacional

2.3.1. *Principios jurídico-tributarios*

Según hemos visto en el apartado 1.1 anterior, no existen normas o principios de Derecho Internacional privado que tengan potestad para imponer límites a la soberanía fiscal[33] y, por lo tanto, obliguen a eliminar el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional.

Entre otras cosas, porque parece razonable que aquél que, de alguna forma, participa en la economía del otro Estado, deba participar de

---

[32] Lo cual no excluye de que algunas tasas o contribuciones extranjeras, aun recibiendo dicha denominación, conformen en realidad verdaderos impuestos. En estos supuestos, la Audiencia Nacional, en sentencia de 21 de diciembre de 2006 (JT n.º 2007/66041 21) establece que, aunque sea ésta la denominación, podrán entrar también en funcionamiento las medidas para evitar la doble imposición internacional (ya sea de carácter jurídico o económico).

[33] Incluso en aquellos supuestos en los que parte de la normativa tributaria aplicable en un Estado viene impuesta por entes supranacionales (el caso de España en relación con la Unión Europea), debe tenerse en cuenta de que dichos entes supranacionales tienen esta capacidad para imponer dichas normas, porque por aplicación del principio de soberanía fiscal, parte de la potestad tributaria de algunos estados, ha sido cedida a entes supra-estatales.

sus impuestos, por lo cual, la doble imposición sería una consecuencia no buscada.[34]

Ante dicha ausencia de limitaciones, es lógico que existan maneras diferentes entre Estados de plantear una negociación de un acuerdo internacional en materia de doble imposición, pues cada uno de ellos debe defender de la mejor manera posible sus intereses. Así, la posición adoptada es diferente en función del nivel de desarrollo que presente uno con respecto del otro, o la condición que vaya a adoptar en esa negociación (importador o exportador de capital), por lo que necesariamente los principios sobre los que cada uno de ellos basará el acuerdo serán diferentes.

La confusión viene en muchos casos, de la existencia de modelos de convenios. Ello es lo que puede hacer que traslademos a nivel internacional los principios que puedan haberse establecido en dichos modelos, *a priori* consensuados por una serie de países que han mostrado acuerdo a los mismos con carácter general, pero que luego, en el momento en el que se produzca la negociación concreta con el Estado en cuestión, por el hecho de no estar ligados de forma previa a dicho modelo, pueden adoptar una posición u otra en función de sus intereses.

Así pues, por ejemplo, si hacemos referencia a los tres modelos de convenio con probablemente mayor consenso internacional, el de la ONU, el de la OCDE y el del Pacto Andino, podemos ver que en los dos primeros, la jurisdicción tributaria se establece de acuerdo con el criterio de la fuente o el criterio de residencia, según el caso. En cambio, en la Decisión n.° 40 del Pacto Andino (artículo 4)[35] se establece como criterio principal el de la fuente, independientemente de la nacionalidad o el domicilio del contribuyente. Por lo tanto, pues, principios diferentes.

Es cierto que existe abundante doctrina que habla de la existencia de principios de Derecho Tributario internacional, aunque también es cierto que existen diversidades de principios en función del autor que las plantea.

---

34 Borrás González, Alegría. *Op. cit.*, pp. 166 y 168.

35 El literal del artículo 4 de la Decisión n.° 40 es el siguiente: *Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en este Convenio.*

Así pues, Sainz de Bujanda[36] hace referencia al principio de neutralidad como principio básico de política fiscal liberal (aunque la cuestión sería también el plantearnos si hoy en día hay consenso mundial a la hora de plantear la política fiscal internacional bajo un prisma liberal).

Le secunda en cuanto al principio de neutralidad Rubio Guerrero,[37] que añade al listado, el principio de equidad fiscal (subdividiéndolo a su vez, en principio de equidad impositiva personal y equidad entre naciones), principios a los que bajo la denominación de «igualdad» y «distribución equitativa de la renta a nivel internacional» se refiere también Calderón Carrero.[38]

Del Arco Ruete,[39] en una línea totalmente distinta a los autores a los que hemos hecho referencia, plantea que los principios que rigen el Derecho Tributario Internacional son:

- Principio de deslinde de soberanías fiscales.
- Principio de cortesía internacional.
- Principio de la no discriminación.
- Principio de reciprocidad internacional.
- Principio de asistencia técnica administrativa,

línea que parece continuar también González Poveda,[40] que coincide con Del Arco Ruete en relación con los tres últimos principios mencionados.

Habiendo, pues, autores que defienden la existencia de principios de Derecho Tributario internacional y de otros, como Borras González,[41] que afirman que el único principio de Derecho Tributario Internacional es el de soberanía fiscal, pues, la cuestión está en intentar responder a

---

36 Sainz de Bujanda, F. «Hacienda y derecho». Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, vol. 1.

37 Cordón Ezquerro, T. (Director), J.J. Rubio Guerrero *et. al.* «Manual de fiscalidad internacional». *Instituto de Estudios Fiscales*, diciembre 2007, 3.ª edición, pp. 93 y ss.

38 Calderón Carrero, J.M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill Interamericana de España, 1997, pp. 18 i 19.

39 Del Arco Ruete, L. *Doble imposición internacional y Derecho Tributario español*. Madrid: Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1977, pp. 41 y ss.

40 González Poveda, V. *Op. cit.*

41 Borrás González, Alegría. *Op. cit.*, p. 168.

la pregunta de si existen o no principios de Derecho Tributario Internacional y su utilidad en este ámbito.

A nuestro entender, la respuesta a la pregunta en cuestión, nos la da Del Arco Ruete,[42] el cual, refiriéndose a los principios de Derecho Tributario Internacional dice: «es de resaltar la importancia que dichos principios revisten a la hora de interpretar las diferentes normas que integran el Derecho Internacional Tributario, ya que, si una disposición es dictada en base a un principio determinado, la única interpretación válida del texto será la que esté de acuerdo con el mencionado principio».

Ello significa que para que un principio internacional tenga valor, debe haber sido inspirador de una norma en concreto, que es lo mismo que decir que la norma en cuestión haya sido creada de acuerdo con uno u otro principio. En el caso español, por ejemplo, no encontramos principios generales de Derecho Internacional Tributario que obliguen a España a cerrar sus acuerdos internacionales en materia de doble imposición de una u otra manera. Diferente es el caso en el que se hayan tomado acuerdos que voluntariamente sigan unos principios determinados. En estos casos, la interpretación de los acuerdos en cuestión deberá hacerse de acuerdo con los principios inspiradores de los mismos.

La cuestión entonces es, si no existen principios jurídicos de carácter internacional que nos obliguen a la eliminación de dicho fenómeno, ¿por qué tenemos que eliminarlo?

Encontramos la respuesta en el principio de la mano invisible de Adam Smith al que hacíamos referencia en el apartado 1.1 anterior, es decir, que encontramos la respuesta en fundamentos de tipo económico, a los que hacemos referencia a continuación.

2.3.2. *Principios económicos*

La forma más sencilla que se nos ocurre para explicar que existen fundamentos económicos que permiten justificar la búsqueda de mecanismos para evitar la doble imposición es mediante el siguiente ejemplo:[43]

---

[42] Del Arco Ruete, L. *Op. cit.*, p. 41.

[43] Álvarez García, S., M.L. Fernández de Soto Blass, A.I. González González. «La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea. Entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales». Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, documentos, doc. 15/03.

Veamos antes de todas maneras, una breve introducción en la que planteamos algunos términos de teoría económica:

En el marco de la teoría económica, la asignación eficiente de los recursos económicos se produce cuando se accede al punto denominado como óptimo de Pareto. En dicho óptimo, no es posible reasignar los recursos económicos con la finalidad de aumentar la producción de un bien si no es a costa de reducir la producción de otro.

Así pues, llegamos a una situación de óptimo de Pareto en relación con la localización internacional del capital en los siguientes supuestos:

- El rendimiento neto de impuestos que obtiene un residente en «A» dentro de su Estado, es igual al rendimiento neto de impuestos que obtienen sus inversiones en el extranjero.
- El rendimiento neto de impuestos que obtiene un no residente cuando invierte en «B», es igual que el rendimiento neto de impuestos que obtiene cuando invierte en su país.

Supongamos que estamos en un caso de simetría perfecta entre países, de manera que ambos tienen una igual dotación de capital y un mismo rendimiento sobre el mismo. Cualquiera de los dos que reduzca su presión fiscal atraerá hacia su país el capital del otro, dado que en estos casos los inversores obtendrán una mayor rentabilidad neta de impuestos.

En terminología del ámbito de la teoría de juegos, diríamos que el Estado «A», está aplicando una estrategia competitiva (rebaja fiscal), lo cual supondrá un aumento de su recaudación, combinado con una menor recaudación en el Estado «B».

Ante un escenario de este tipo, el Estado «B» (hasta ahora no competitivo) quedará obligado a adoptar una estrategia competitiva para aumentar sus recursos (es decir, deberá llevar a cabo una rebaja fiscal). Con esta medida, el capital volverá a distribuirse entre ambas jurisdicciones de manera que, al final, la presión fiscal global acabará siendo inferior a la que hubiera existido de haber cooperado ambos Estados (y, por lo tanto, a largo plazo ambos habrán perdido respecto a si hubieran mantenido la estrategia cooperadora desde el principio).

El ejemplo al que acabamos de referirnos podría resumirse en una matriz de pagos de teoría de juegos en los siguientes términos:

		País «B»	
		Compite	Coopera
País «A»	Compite	(a) (3,3)	(b) (6,2)
	Coopera	(c) (2,6)	(d) (4,4)

La situación (a) de la tabla anterior, representa el único equilibrio de Nash (es decir, aquel escenario en el que cada jugador opta por el escenario que le es más favorable, dadas las diferentes actuaciones de su adversario.

Si éste es el escenario final, veamos algunos de los motivos que podrán habernos llevado hacia él:

- En la vida real, no siempre los beneficios de la colaboración se distribuyen de manera igualitaria entre las partes.
- Además, la simetría de la que hablábamos (igualdad de capital e igualdad de rentabilidad) no siempre existe (mayoritariamente no), con lo cual, algunas jurisdicciones tendrán más incentivos a la colaboración que otras.
- Los pactos por la fiscalidad generalmente se mantienen hasta que alguno de los países entra en crisis, porque entonces, cuando este país necesita aumentar la recaudación o atraer más capital y, por lo tanto, puede tener incentivos para romper los pactos.
- Tal y como muestra la tabla, pasar de cooperación a competencia, genera beneficios a corto plazo y pérdidas a largo plazo. Si la política del gobierno es de actuaciones a corto-medio plazo, puede tener incentivos en aprovecharse de los beneficios de una actitud competitiva a corto plazo y, por tanto, optar por romper los acuerdos y rebajar la carga fiscal.

El anterior ejemplo, pues, pone de manifiesto el uso que puede hacerse de la política fiscal, entre otros, como instrumento tanto a la hora de recaudar, como de atraer capitales a un Estado.

Por ello, pues, a nuestro entender, con independencia de que puedan existir normas de carácter imperativo internas (no internacionales)

que puedan obligar a la eliminación del fenómeno de la doble imposición internacional (en nuestro caso, el artículo 31 de la Constitución Española de 1978), creemos que la aplicación de mecanismos unilaterales para eliminar la doble imposición internacional viene derivada de que los Estados adoptan una estrategia competitiva en materia tributaria, ya no sólo para atraer capital, sino también para evitar que el capital interior huya hacia otros territorios fiscales.[44]

Algo diferente podría ser el caso en el que las medidas utilizadas para la eliminación de este fenómeno no fueran de carácter unilateral, sino por ejemplo, bilateral (mediante convenios para evitar la doble imposición). En estos supuestos se pueden plantear acuerdos a un plazo más largo, que pueden ser más beneficiosos para ambos países que el hecho de adoptar una estrategia competitiva entre ellos, pero de todas maneras, qué duda cabe de que, si en último extremo, la única salida para atraer capitales del Estado «A» fuera una rebaja fiscal, rompería los acuerdos firmados con el Estado «B», lo que obligaría también a éste, a una rebaja fiscal.

Visto, pues, que existe un fundamento a la eliminación de la doble imposición jurídica internacional, el económico, procedemos a continuación al análisis de los métodos para eliminarla:

---

[44] Calderón Carrero, J.M., en la página 84 del ya citado libro *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, plantea como fundamentos económicos para la eliminación de la doble imposición «la incidencia negativa sobre la movilidad de los recursos económicos y factores de producción, aislando mercados, obstaculizando seriamente las inversiones y flujos de capital transnacionales, encareciendo la producción al conllevar la traslación del impuesto destinatario final del producto, falseando las condiciones de competencia, interfiriendo en la política fiscal de los otros Estados, implicando la creación de fiscalidades paralelas y refugios fiscales, generando ineficiencias económicas de origen físico e, incluso, contraviniendo los principios establecidos por el GATT». Coincidimos con este autor de que éstos pueden ser algunos de los problemas generados por la doble imposición internacional y que, el principio que fundamentaría la adopción de medidas unilaterales por parte de los Estados encaminadas a eliminar este fenómeno de doble imposición sería la necesidad de adoptar esta estrategia competitiva que les permita atraer capitales (juntamente, en el caso del Estado español, con las limitaciones impuestas por el artículo 31 de la Constitución de 1978).

3. LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. CLASES DE MEDIDAS Y TÉCNICAS PARA ELIMINAR O MITIGAR SUS EFECTOS

3.1. Los métodos para eliminar la doble imposición internacional o sus efectos

3.1.1. Clases de medidas

Las medidas utilizadas para la eliminación de la doble imposición internacional pueden clasificarse en:

- Medidas unilaterales
- Medidas bilaterales
- Medidas multilaterales[45]

Las medidas unilaterales son aquéllas establecidas por el propio Estado, de manera autónoma y discrecional, para eliminar el fenómeno de la doble imposición.

Las medidas unilaterales pueden articularse:[46]

- Mediante disposiciones internas de normativa fiscal en las que el ámbito territorial de aplicación sea exclusivamente para los hechos imponibles realizados dentro del territorio del Estado.
- Mediante disposiciones que, si bien graven la renta o el patrimonio mundial del contribuyente, eliminen posteriormente la doble imposición, ya sea declarando exentos los rendimientos procedentes del extranjero (método de exención), o bien concediendo al contribuyente un crédito fiscal por el impuesto suportado en el extranjero (método de imputación).[47]

---

45 Coinciden con este criterio de clasificación entre otros autores, González Poveda, V. «Tributación de no residentes». *La Ley*, 1993, 2.ª Ed.; Farré Español, J.M. *La doble imposición modelo OCDE 1992*». Barcelona: EINIA, 1994. Calderón Carrero, J.M., en la página 121 del ya citado libro *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, introduce un matiz según el cual las medidas en cuestión deberían clasificarse en medidas unilaterales y medidas concertadas, considerando a estas últimas como aquellas articuladas a través de un tratado internacional bilateral o multilateral. Entendemos que es más lógico el uso del concepto bilateral o multilateral como contraposición al unilateral y por ello será esta denominación sobre la que trabajará el presente estudio.

46 González Poveda, V. *Op. cit.*

47 Como veremos más adelante, existen medidas unilaterales más allá de las mencionadas (imputación o exención) que, si bien puede darse el caso de que no eliminen la doble imposición internacional, sí que pueden mitigar sus efectos.

Por el contrario, las medidas bilaterales y multilaterales tienen origen en la concurrencia de más de un Estado a la hora de buscar mecanismos para evitar la doble imposición internacional causada por la interacción de sus contribuyentes.

Si bien en algunos casos los métodos de eliminar la doble imposición utilizados en las medidas unilaterales y bilaterales coinciden en la mayoría de los casos (aplicación del método de exención y de imputación recomendados en el artículo 23 del modelo de convenio de la OCDE), el contenido de los mismos, sus perfiles y sus reglas son diferentes y, por tanto, también sus resultados.

Aun existiendo estas similitudes, la coexistencia de medidas unilaterales y bilaterales es necesaria, en primer lugar, por la falta de convenio con muchos países y en segundo lugar, porque en algunos casos las medidas unilaterales son útiles para resolver algunas situaciones que las bilaterales no solucionan.[48]

Finalmente conviene señalar una vez más, que los modelos de convenio elaborados con mayor consenso existentes (OCDE, ONU, Pacto Andino), constituyen un conjunto de recomendaciones que tienen por finalidad la eliminación del fenómeno de la doble imposición, pero que, al no ser vinculantes, el uso de las mismas en el curso de la negociación por parte de los «Estados contratantes»,[49] puede dar lugar a sistemas muy diferentes de relación tributaria entre países.

Así pues, ante la imposibilidad de abordar todos y cada uno de dichos sistemas, en este estudio nos centraremos en el análisis de los métodos unilaterales y, en particular, el uso de los mismos en el ámbito del impuesto sobre sociedades del Estado español.

3.2. Técnicas para mitigar o eliminar los efectos de la doble imposición internacional

El convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, en su artículo 23 plantea como métodos para evitar la doble imposición, el de imputación y el de exención.

---

[48] Así por ejemplo, Del Arco Ruete, L. *Op. cit.*, p. 48, ilustra alguno de los vacíos que dejan los convenios, concretamente el caso en el que la persona que soporta la imposición en los dos Estados, es residente en un tercer Estado, supuestos que, por tanto, sólo llegan a resolver (cuando lo hacen), las medidas unilaterales.

[49] Por utilizar la terminología a la que hacen referencia los tres modelos de convenio citados.

Dichos métodos son los habitualmente estudiados por la doctrina, pero eso no significa que sean los únicos. El artículo 107 del Real Decreto Legislativo n.º 4 /2004 de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS ó RDL n.º 4/2004), por ejemplo, plantea la aplicación del denominado método de transparencia fiscal internacional para determinadas compañías, método que contiene diferencias sustanciales respecto al de imputación y de exención.

Por ello, pues, y con la finalidad de que este apartado nos sirva como base de un posterior análisis de los métodos para evitar la doble imposición aplicados en el Estado español, haremos un repaso más amplio de algunos de los métodos existentes, de manera más o menos exhaustiva, según su nivel de aplicación práctica.

Podemos clasificar los métodos para eliminar la doble imposición en tres: clásico, integración total e integración parcial.[50] Si existen otros autores que han planteado maneras de clasificación diferentes, consideramos que esta sistematización podrá sernos útil para este estudio, por lo que será la que utilizaremos.

En cualquier caso, los métodos a los que nos referiremos a continuación son aquéllos aplicables en el ámbito de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.[51]

3.2.1. El sistema clásico

En la clasificación planteada, el denominado sistema o clásico sería precisamente aquél en el que no opera ningún mecanismo de

---

50 La técnica de clasificación planteada en este documento es la de González-Cuéllar Serrano. En este sentido ver González-Cuéllar Serrano, M.L. *La doble imposición de dividendos*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2003, pp. 41 y ss. Otra técnica de clasificación de los métodos podría ser la planteada por Calderón Carrero en las pp. 129 y ss. del ya citado libro *La deducción por doble imposición y los métodos para su eliminación*, según sean técnicas que atenúen el fenómeno de la doble imposición o bien técnicas que la eliminen. Precisamente la dificultad de clasificar el método de la transparencia fiscal internacional en este supuesto (no olvidemos que en este método la sociedad residente tributa por unas rentas que puede incluso aún no haber percibido), nos hace escoger la clasificación efectuada por González-Cuéllar.

51 Existen, por ejemplo, otros métodos, como el de reparto de la base imponible, para cuya entrada en funcionamiento es necesario que los Estados hayan llegado a un acuerdo de forma previa y, por lo tanto, se escapan del ámbito de las medidas unilaterales que estamos analizando.

deducción de la doble imposición y, por lo tanto, ésta se produce de forma absoluta.

La ausencia de mecanismo para evitar la doble imposición, generalmente obliga a los contribuyentes a buscar métodos que mitiguen sus efectos. Algunos de los mecanismos utilizados podrían ser los siguientes:

- Que, en caso de que las rentas a obtener del Estado extranjero no deban ser reinvertidas en el Estado de residencia, se opte por operar en el extranjero mediante sociedades mercantiles interpuestas (filiales), en vez de hacerlo mediante otras formas como podrían ser los establecimientos permanentes. De esta manera, si se retienen los beneficios en sede de la compañía extranjera y, por tanto, no se distribuyen, no habrá hecho imponible susceptible de ser gravado en el Estado de residencia.
- Que, para los casos en los que los rendimientos obtenidos en el extranjero deban ser reinvertidos en el territorio en el que reside la matriz, se opte por financiar a la filial mediante endeudamiento en vez de hacerlo a través de aumentar sus capitales propios, pues los intereses, generalmente tienen la condición de deducibles del impuesto sobre sociedades de la filial y en cambio no acostumbran a tener esa condición los dividendos.
- Finalmente, es lógico pensar que si los mecanismos anteriormente citados no son suficientes para eliminar el fenómeno de la doble imposición internacional, la ausencia de adopción por parte de los Estados, de mecanismos unilaterales para evitar la doble imposición puede llegar a incentivar el fraude fiscal.

Como hemos visto, la falta de soluciones por lo que respecta a evitar la doble imposición internacional obliga al contribuyente a buscar estructuras diferentes a las que probablemente hubiera utilizado en ausencia de este efecto. Ello es una muestra de que la doble imposición internacional lesiona directamente el principio de neutralidad de los impuestos, principio que, si bien es cierto que como hemos visto, no existen motivos de carácter jurídico que obliguen a respetarlo a nivel internacional, sí que lo es en el ámbito del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea,[52] en tanto que

[52] *Vid.* artículo 94 Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. *Vid.* también Commission of the European Communities: Conclusions and recommendations of the

respetar dicho principio es necesario en un contexto de armonización tributaria europea como al que se refiere dicho Tratado.

Además, en el caso del Estado español existen motivos adicionales que obligan al legislador a eliminar este fenómeno, como es el principio de igualdad consagrado por el artículo 31 de la Constitución de 1978. Dicho principio, en un contexto de fiscalidad internacional requiere que personas con las mismas rentas tengan un mismo trato fiscal en su país de residencia con independencia de que las fuentes de procedencia de la renta sean nacionales o extranjeras.

Son, entre otros estos (además de los motivos de competencia económica aducidos en el apartado 2.3.2 anterior), los motivos que obligan al Estado español a aplicar algunas de las medidas para evitar la doble imposición internacional que analizaremos en este punto.

3.2.2. *Sistemas de integración total*

Definimos los sistemas de integración total como aquéllos en los que todo el beneficio obtenido en el extranjero a través de filiales de la entidad residente, acaba gravándose en sede de la sociedad mercantil residente.

Dentro de los sistemas de integración total aplicables al ámbito internacional encontramos el denominado sistema de transparencia fiscal internacional.

El sistema de transparencia fiscal internacional[53] es aquél en el que la sociedad mercantil residente tributa por la totalidad de los beneficios obtenidos por la sociedad mercantil no residente, con independencia de que los mismos hayan sido distribuidos o no. Por el contrario, los impuestos pagados (tanto el impuesto sobre sociedades satisfecho por

---

committee of independent experts on company taxes, Office for official publications of the European Communities, Luxembourg, 1992, p. 34, también denominado como Informe Ruding, el cual precisamente recomienda que un sistema de armonización fiscal de la Unión Europea se base en el principio de que la fiscalidad debe ser neutral en relación a las estructuras legales adoptadas, los métodos de financiación de las compañías (préstamos, capital...), y la inversión en compañías situadas en uno u otro Estado miembro.

53 Dicho método para evitar la doble imposición viene definido en el artículo 107 del TR-LIS. Su desarrollo concreto dentro de la normativa del Estado español es desarrollado en el capítulo 4 de este estudio.

la entidad no residente, como las posibles retenciones que puedan haberse practicado sobre dividendos que hayan sido distribuidos), son deducidos de la cuota de la entidad residente (generalmente, con el límite de lo que debería pagarse en el Estado de residencia en caso de que los beneficios en cuestión, hubieran sido obtenidos en éste). Tienen, por lo tanto, la consideración de pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del Estado de residencia, si bien, como veremos cuando analicemos el caso español, la deducción de dichas cuotas puede estar sometida a determinados límites.

Posteriormente, cuando dichos beneficios son distribuidos, no son objeto de tributación en el país de residencia, si se corresponden con beneficios generados por la compañía no residente durante períodos en los que la compañía residente tributó por este régimen.

Existen una serie de aspectos a considerar en relación con la aplicación de este método que apuntamos a continuación y que analizaremos profundamente cuando tratemos la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición en el Estado español.

- Si las normas a aplicar a la hora de imputar los beneficios en la compañía residente deben hacerse de acuerdo con la normativa de dicho territorio o la del Estado de la fuente.[54]
- Si deben establecerse límites a la deducción de las cantidades pagadas en función de lo que se habría pagado en el Estado de residencia, en caso de que las rentas hubieran sido obtenidas en el mismo, o bien debe existir la posibilidad de deducir el 100% de los impuestos exaccionados.
- Si los impuestos a deducir deben haber sido satisfechos o es suficiente con que se hayan devengado.[55]
- Posibilidad de imputar impuestos no pagados.
- Si pueden o deben existir limitaciones a la imputación de bases imponibles negativas generadas en el extranjero y si las bases imponibles negativas generadas en el Estado de residencia deben

---

[54] Lo cual tendrá efecto en aquellos casos en los que determinados gastos sean considerados como deducibles en un estado y no en el otro.

[55] Lo cual puede suponer un problema en caso de diferentes períodos de liquidación.

ser compensables con bases imponibles positivas generadas en el extranjero.

En todo caso, debemos destacar que el método en cuestión es idóneo, no sólo para eliminar totalmente la doble imposición jurídica internacional sino también para eliminar la doble imposición económica internacional.

Como puntos débiles debemos destacar que desincentiva la política de autofinanciación en sede de la compañía no residente (es probable que la sociedad residente tenga incentivos en rescatar aquellos impuestos por los que ya ha pagado), y en caso de que existan socios minoritarios, puede generarles tensiones de tesorería si deben tributar por beneficios no distribuidos y no tienen posibilidad de imponerse en cuanto a obligar a la junta a distribuirlos.

3.2.3. *Sistemas de integración parcial*

Son aquellos sistemas en los que sólo se integran las rentas percibidas. Ello significa que en caso de inversión en el extranjero mediante una sociedad mercantil, sólo integraremos en la base imponible de la sociedad residente, la parte de los beneficios de la compañía no residente que hayan sido efectivamente distribuidos. Ésta es, pues, una diferencia importante respecto del método de transparencia fiscal internacional al que hemos hecho referencia en el punto 3.2. anterior.

3.2.3.1. Sistemas de imputación o de crédito del impuesto

3.2.3.1.1. Características generales

Podemos situar el origen del método de imputación en Gran Bretaña, a principios del siglo XX, cuando dicho Estado decidió imputar los impuestos pagados en el extranjero por razón de una misma renta, en la cuota tributaria británica, como «crédito contra el impuesto pagado en el Reino Unido». De ahí que en terminología anglosajona se denomine a este método como de *tax credit*.[56]

---

[56] Otorgan también un origen anglosajón a este método A. Borrás González (ver BORRÁS GONZÁLEZ, A. *Op. cit.*, p. 74) y Calderón Carrero (*vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M. *Op. cit.*, p. 178. En cambio, Farré Español, opina que dicho sistema tiene origen en el sistema de «avoir fiscal» francés (*vid.* FARRÉ ESPAÑOL, J.M. *La doble imposición modelo OCDE 1992*. Barcelona: EINIA, 1994).

Cuando un Estado aplica el método de imputación como mecanismo para evitar la doble imposición internacional, la compañía que va a eliminar sus efectos, procede de la siguiente manera:[57]

En primer lugar, calcula la base imponible del impuesto, añadiendo a las rentas de fuente interna, aquéllas que haya percibido de fuente extranjera, incluyendo los impuestos pagados en el extranjero por el hecho de percibir dichos dividendos y a continuación se deduce de su cuota tributaria el impuesto foráneo análogo que ha sido exaccionado en el extranjero en relación con el mismo hecho imponible. No estamos hablando de imputar los impuestos pagados por la compañía que, por la obtención de los beneficios que ahora se distribuyen, el denominado impuesto subyacente, los cuales imputaremos en los casos en los que lo que quiere evitarse es la doble imposición económica internacional.

Obsérvese que el método de imputación no reconoce, en una primera fase, la existencia de rentas no sometidas a gravamen en el Estado de residencia, con lo que subsisten los impuestos de ambos Estados, sobre una misma renta. La eliminación de los efectos de dicha doble imposición se producirá en una segunda fase, en la que el Estado permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero. Es por ello por lo que podemos concluir que este método no elimina la doble imposición internacional, pero sí en cambio, sus efectos.

Nótese finalmente que, si bien dicho método puede eliminar los efectos de la doble imposición, a nivel convencional es difícil que resuelva estos efectos cuando una compañía residente en terceros países, obtiene rentas en Estados que hayan firmado entre ellos un convenio de doble imposición. En este caso, no siendo esta compañía residente en ninguno de los dos Estados, puede darse el caso de que ninguno de los dos Estados contratantes se sienta obligado a eliminar

---

[57] Obsérvese que para definir el método de imputación, empezamos con esta pequeña introducción indicando que «cuando un estado aplica [...]». Con esto queremos poner énfasis en que si bien la concesión del crédito por impuestos pagados en el extranjero acostumbra a llevarse a cabo en el Estado de residencia, nada impediría que, con la misma definición, dicha concesión fuera otorgada en el Estado de la fuente. En este caso y en relación con la definición, sólo deberíamos modificar «aquéllas que haya percibido de fuente extranjera», por «aquéllas que hayan sido transferidas al extranjero». La cuestión de todas maneras es, que en ausencia de convenio, esta forma de proceder no es habitual y por ello nos referiremos a aquellos casos en los que quien aplica el método de imputación en cuestión es el estado de la fuente.

dicho fenómeno de doble imposición por lo que finalmente dicha «anomalía» quede sin resolverse.

Una vez vista la definición, procedamos a analizar a fondo el método de deducción en cuestión. El mismo, se divide en tres modalidades, la de imputación íntegra, la de imputación ordinaria o limitada y la de imputación de impuestos no pagados, o *tax sparing*, o *matching credit*.[58]

3.2.3.1.2. Modalidades del método de imputación

a. Imputación íntegra

Es aquella modalidad en la que el Estado de residencia permite la deducción de la totalidad de los impuestos satisfechos en el extranjero en relación con el mismo hecho imponible.

Ello significa que si los impuestos exaccionados en el Estado de la fuente exceden a los que deberían pagarse en el Estado de residencia, es este último Estado el que debe proceder a la devolución del impuesto extranjero (generalmente, contra una disminución de las cuotas recaudadas por su parte), lo cual supone una intromisión fiscal del Estado de la fuente en el Estado de la residencia, que generalmente dificulta la viabilidad en la aplicación efectiva de esta modalidad.

b. Imputación ordinaria o limitada

Es aquella modalidad en la que el Estado de residencia permite una deducción limitada de los impuestos satisfechos en el extranjero en relación con el mismo hecho imponible, limitación que analizamos a continuación:

De acuerdo con el artículo 23 B del Modelo de Convenio de la ONU,[59] en el modelo de imputación, *la deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta* [...] *calculada antes de hacer la deducción* que correspondería en el Estado de residencia.

---

[58] A diferencia de otros autores, consideramos el *tax sparing* como una verdadera modalidad del método de deducción en tanto que consideramos que la clasificación de las modalidades se efectúa en función de la cantidad de impuestos extranjeros que estamos imputando.

[59] Exactamente, artículo 23 B de la «Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo».

Otra manera de definir este límite es, por ejemplo, la utilizada por la normativa española la cual, en el artículo 31 del TRLIS establece que la deducción en cuestión no podrá exceder *de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubiesen obtenido en territorio español.*

Si lo que analizamos en este estudio son los métodos de eliminación de la doble imposición internacional en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, parece que la modalidad ordinaria de imputación cumple de una manera más fiel con este cometido, pues, ningún Estado, a la hora de evitar la doble imposición internacional, puede verse compelido a ir más allá de rectificar su parte de culpa en el fenómeno que pretende evitar. Si la doble imposición se genera porque el Estado de residencia pretende gravar unas rentas obtenidas en el extranjero, que ya habían sido gravadas allí, el sacrificio fiscal no puede exceder del impuesto que pensaba detraer de dichas rentas. Si el impuesto extranjero es superior, ya no se trataría de un problema de doble imposición sino de exceso de imposición en el país de origen.[60]

Por ello, pues, la mayoría de los Estados que aplican el método de imputación, lo hacen en su modalidad ordinaria.

c. Imputación de impuestos no pagados, o *tax sparing*, o *matching credit*

Tal y como acabamos de ver, la modalidad de imputación ordinaria elimina por completo los efectos de la doble imposición internacional.

De todas maneras, la aplicación de este método por parte de los países desarrollados también supone un grave problema para las inversiones en aquellos países menos desarrollados. Dichos Estados, en muchos casos, conceden importantes ventajas fiscales con la finalidad de atraer capital y por aplicación de las modalidades de crédito impositivo vistas hasta el momento, la compañía del país de residencia sólo puede deducirse de la cuota a pagar, los impuestos efectivamente pagados en el extranjero, por lo que de los no pagados (es decir, del ahorro fiscal obtenido en el extranjero) se acaba beneficiando el Estado desarrollado en vez de la compañía inversora en el extranjero, que era a la que iban destinados dichos beneficios fiscales.

---

[60] Del Arco Ruete, L. *Op. cit.*, p. 291.

Por ello, pues, aparece una tercera variante de la modalidad del *tax credit* que estamos analizando, que es la de imputar como deducción una ficción: la de que el impuesto ha sido pagado en el extranjero en su totalidad cuando en realidad no es así.

Esta variante recibe el nombre de *tax sparing* (como abreviatura de *fictious tax credit as sparing*), o lo que nosotros conocemos también como «imputación de impuestos no pagados».[61]

Así, pues, denominaremos *tax sparing* a aquella modalidad del método de imputación en la que el Estado de residencia no sólo permite la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero sino que permite además la deducción de aquellos impuestos que deberían haberse satisfecho allí y no lo han sido por aplicación de determinados beneficios fiscales en dicho territorio, sin perjuicio de la aplicación del límite de la parte del impuesto calculada antes de practicar la deducción que correspondería al Estado de residencia.

A menudo la denominación *tax sparing* es indistintamente utilizada con la de *matching credit*, si bien entre ellas existe una pequeña diferencia. La denominación *tax sparing* debe utilizarse cuando la deducción corresponde a un impuesto no pagado y, en cambio, la de *matching credit* se utiliza cuando la deducción se refiere a una cantidad a tanto alzado, superior a la del impuesto efectivamente pagado.

Los comentarios al modelo de convenio proponen tres posibilidades para la imputación de los impuestos extranjeros no pagados.

> «a) El Estado de la residencia concede la imputación del montante del impuesto que el Estado de la fuente podría haber percibido según su legislación general, o del importe reducido conforme a las disposiciones del Convenio (por ejemplo, límites de los tipos previstos en los artículos 10 y 11 para dividendos e intereses), incluso si el Estado de la fuente, como país en vías de desarrollo, ha renunciado a todo o parte del impuesto en virtud de normas particulares tendentes a promover el desarrollo económico.
>
> b) En contrapartida de la pérdida presupuestaria aceptada por el país en vías de desarrollo al reducir de manera general su impuesto en la fuente, el Estado de la residencia consiente en imputar sobre su propio impuesto un crédito (en parte ficticio), fijado a un tipo superior.

---

61 Borrás González, A. *Op. cit.*, p. 74.

c) El Estado de la residencia exenciona las rentas que se han beneficiado de incentivos fiscales en el país de desarrollo».[62]

De todas maneras, la propia OCDE, en informe del Comité de Asuntos Fiscales de 1998, llevó a cabo una revisión de los principios de estímulo de la inversión en países en vías de desarrollo mediante la cláusula del *tax sparing*, y precisamente de ellos, nacieron las siguientes críticas:[63]

- Existe la posibilidad real de que se haga un uso abusivo de esta cláusula por parte de los contribuyentes.
- No está claro que sea la herramienta idónea para ayudar al desarrollo de los Estados menos desarrollados en tanto que estos incentivos operan en el caso en que se distribuyen los dividendos, lo cual lleva en muchos casos a descapitalizar las compañías de los países en vías de desarrollo.
- En muchos casos, por la propia configuración de estos sistemas es necesario compensar las situaciones de baja tributación de algunos países con situaciones de alta tributación en otros, con lo cual, el efecto de este mecanismo acaba diluyéndose en estas compensaciones entre Estados.
- La situación de competencia internacional por lo que respecta a la atracción de aquellos capitales más móviles (inversiones financieras...), hace que los Estados diseñen regímenes fiscales con la única finalidad de erosionar la imposición de los otros Estados. La existencia de cláusulas *tax sparing* en estos casos, supondría un incentivo adicional al fomento de la huida de capitales del propio Estado. Es más, en algunas situaciones se da el caso de que esta situación de competencia fiscal se crea, porque tiene constancia de la existencia de estas cláusulas *tax sparing*.

Por este motivo, la OCDE no necesariamente recomienda la aplicación de cláusulas *tax sparing*. En todo caso, será necesario analizar cuál es el nivel de desarrollo de cada Estado con el que se negocia para evitar

---

62 OECD, Committee on Fiscal Affairs: «Model tax convention on income and on capital, condensed version», OCDE publications, París, julio 2008, p. 281.

63 Ver OECD, Committee on Fiscal Affairs: «Model tax convention on income and on capital, condensed version», OCDE publications, France, julio 2008, pp. 282 y 283, así como OECD, Committee on Fiscal Affairs: «Tax sparing: a reconsideration». París, 1998.

que se haga un abuso del contenido de esta cláusula, lo que significa que deberá tenerse en cuenta esta cláusula si procede a nivel de convenio, pero a los efectos de nuestro estudio, entendemos que no es recomendable incorporar este tipo de cláusulas en el ámbito de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición jurídica internacional.[64]

3.2.3.1.3. La determinación del impuesto extranjero a imputar, como límite a su imputación

Más allá de las limitaciones básicas a las que acabamos de hacer referencia que son las que se derivan de la primera lectura de las definiciones del método de deducción, existen limitaciones adicionales que surgen en el momento de la aplicación práctica de dicha deducción, como, por ejemplo, la forma de calcular la cuota deducible o a qué nivel hay que comparar el crédito fiscal disponible.

Procedemos, pues, a continuación al análisis de dichas limitaciones adicionales:

a. Limitaciones derivadas de la diferenciación del crédito fiscal disponible por el tipo u origen de las rentas

Como ya apuntábamos al hablar de la modalidad *tax sparing*, hemos visto que la tributación en el extranjero puede ser muy diversa. Algunos Estados gravan a tipos impositivos muy elevados y otros, en cambio, a tipos muy reducidos, con la finalidad de atraer capitales. Hemos visto al analizar el método de imputación íntegra que las consecuencias de ese método suponían una transferencia de la recaudación desde el Estado de residencia al Estado de la fuente, acción que suponía una invasión de las competencias del Estado de residencia, además de un exceso por lo que respecta a la intención del Estado de residencia de eliminar los efectos de la doble imposición.

Pues bien, el hecho de considerar en una única cesta o en cestas separadas las fuentes de renta extranjeras puede permitir o impedir la compensación de estos impuestos excesivos con impuestos más bajos (por ejemplo, de Estados en vías de desarrollo) y por lo tanto, será en

---

[64] Como veremos en el capítulo 4, las medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional no contemplan la posibilidad de que los impuestos no pagados sean deducibles.

función de que el Estado de residencia tenga o no voluntad de compensar dichas rentas, que deberá aplicarse una u otra fórmula de cálculo de dichas cestas. Los métodos de cálculo de las mismas son:

- Límite global: Consiste en comparar el total de los impuestos satisfechos en el extranjero y la fracción del propio impuesto correspondiente al importe global de las rentas extranjeras.

  La particularidad de esta opción es, que permite a la compañía residente la posibilidad de compensar cuotas que, analizadas país por país, superarían los límites derivados de dicha comparación, con cuotas que puedan estar lejos de llegar a dicho límite. A la compensación entre estos impuestos extranjeros elevados con gravámenes foráneos más bajos se la denomina en el ámbito internacional como *cross-crediting* o *averaging*.[65]

- Límite por país: En este caso, comparamos la cuota pagada en cada Estado fuente, con la cuota que generaría cada una de estas rentas en el Estado de residencia. Ello significa que tendremos un límite por cada país. La imposibilidad de que cuotas foráneas elevadas queden compensadas con cuotas extranjeras reducidas, desincentiva la inversión en Estados de baja tributación.

- Límite por renta u operación: Consiste en imponer un límite operación por operación, la cual cosa dificulta en gran manera la gestión de este tipo de deducciones, entre otras cosas por las dificultades que puedan haber a la hora de imputar los gastos necesarios para la obtención de los correspondientes ingresos y, por tanto, el cálculo de la renta a incorporar en la Base Imponible del Estado de residencia.

- Límite por categorías de rentas o cestas. Este método, empleado en la actualidad entre otros países por los Estados Unidos de América, Canadá y Australia, tiene la particularidad de incorporar un límite por cada una de las cestas de renta que dichos Estados determinan.

b. Limitaciones derivadas de la fórmula de cálculo de la renta a deducir

Si uno de los límites a la deducción de los impuestos pagados en el extranjero es la cuota de lo que correspondería pagar en el Estado

---

65 Calderón Carrero, J.M. (1997), p. 244.

de residencia por las rentas imputadas, es lógico que, indirectamente se convierta también en límite, precisamente, el método de cálculo de dicha cuota.

La cuantificación del tributo teórico en sede de la entidad residente se requiere en los métodos de imputación dado que la cantidad a deducir será la menor entre:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero.
- El importe de la cuota satisfecha en el Estado de residencia que correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en dicho territorio.

Antes de entrar en los métodos de cálculo aplicables procede hacer referencia a la normativa aplicable (si la del Estado de residencia o bien el Estado de la fuente). Con carácter general la ley sobre la cual se procederá al cálculo, será la del Estado de la residencia,[66] si bien en algunos casos, la existencia de un convenio para evitar la doble imposición puede hacer que la cuota en cuestión se determine de acuerdo con las normas del país de residencia del establecimiento permanente.

En cualquier caso, en nuestro supuesto (ausencia de convenio), parece más lógico que la norma aplicable sea la del Estado de residencia.[67]

Existen como mínimo tres métodos para el cálculo de la cuota en cuestión, a los que hacemos referencia a continuación:[68]

El primero de ellos sería el denominado *top slice method*, según el cual la cuota extranjera se obtiene de la diferencia entre la cuota tributaria correspondiente a la renta mundial del contribuyente y la cuota tributaria correspondiente a la renta mundial del mismo, excluyendo las rentas extranjeras. De esta manera, en supuestos de impuestos de carácter progresivo, el método en cuestión recoge el efecto que tienen dichas rentas en la cuota global. De todas maneras, debemos hacer notar que, según este método de cálculo, las rentas en cuestión se incorporan por la banda alta de la escala progresiva en cuestión, por lo que, dicho

---

66 Lo contrario significaría una renuncia a su soberanía fiscal por parte del estado de residencia.

67 Comparte este criterio entre otros, Florentino Carreño (*vid.* VV.AA. *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Barcelona: Civitas, 1998, pp. 1175 y 1176).

68 Calderón Carrero, J.M. (1997), p. 230.

método podrá ser beneficioso a aquel contribuyente que obtenga rentas en el extranjero que hayan tributado a tipos elevados.

El segundo se denomina *effective method*. En dicho mecanismo, el cálculo de la cuota extranjera se obtiene de multiplicar el tipo de gravamen del Estado de residencia, por la base liquidable foránea. A diferencia del supuesto anterior, este método considera que las rentas en cuestión pagarán lo que el tipo marginal más elevado del contribuyente en cuestión. Por ello pues, se acostumbra a utilizar en supuestos de tipos impositivos proporcionales (el caso del impuesto sobre sociedades del Estado español).

Finalmente, el tercer método sería el denominado *prorrata method*, que consiste en calcular, en primer lugar, el impuesto a pagar en el Estado de residencia incluyendo la totalidad de las rentas obtenidas (interiores y foráneas) y una vez obtenida la cuota, calcular la proporción que representan las rentas extranjeras en relación con las rentas totales y aplicarla a dicha cuota.

c. Limitaciones derivadas de la propia cuota final de la compañía residente. Régimen aplicable a las cantidades no deducidas por falta de cuota

La imputación de las rentas obtenidas en el extranjero por un mismo impuesto, determinan la yuxtaposición de impuestos que generan el nacimiento del fenómeno de la doble imposición que estamos analizando.

Como hemos visto, los efectos de este fenómeno quedan eliminados en el método del *tax credit* mediante la deducción de las cuotas pagadas en el extranjero con los límites antes mencionados.

¿Qué pasa, pues, cuando la cuota global de la compañía residente no es suficiente como para absorber las cuotas pagadas en el extranjero?

Como comentábamos en el apartado de la definición de doble imposición jurídica internacional, no habría sido necesaria la deducción de cuotas extranjeras en este supuesto, puesto que no se habría generado una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo. Ello es cierto, siempre que consideremos solamente las rentas de un año, en tanto que la inexistencia final de cuota (en territorio nacional) determina

la inexistencia final de gravamen (en dicho territorio) y, por lo tanto, analizado exclusivamente por ese único año, supondría la inexistencia de doble imposición en los términos inicialmente definidos.

Como se ha visto en el apartado 2.1.3.5, hemos propuesto incorporar un matiz a la definición en cuestión, para cubrir precisamente estos supuestos, de manera que la sobrecarga fiscal sea analizada no sólo respecto del ejercicio en curso sino respecto de ejercicios posteriores. De esta manera, ante situaciones de insuficiencia de cuota en el Estado de residencia, podremos imputar las cuotas pagadas en el extranjero (que no hayan superado otros límites), en ejercicios futuros.[69]

En caso contrario, el efecto producido era la eliminación del crédito fiscal por bases imponibles negativas del que dispondría la compañía en el Estado de residencia y, por lo tanto, si no permitimos la aplicación de las cuotas extranjeras no imputadas por falta de cuota en ejercicios posteriores, quedará en peor situación aquel residente que perciba rentas interiores y extranjeras que aquél que perciba rentas de una sola naturaleza.

En casos incluso en los que en el futuro no existieran rentas foráneas contra las que aplicar la deducción pendiente en cuestión, existiría una solución planteada por la doctrina consistente en recaracterizar como extranjera la renta nacional obtenida por el contribuyente en períodos impositivos posteriores a los solos efectos, claro está, del cálculo de la máxima deducción por doble imposición internacional. [...] Como consecuencia de esta recalificación, el límite de la máxima deducción aumentará de manera que a través de una traslación de los impuestos foráneos no imputados en períodos anteriores por inexistencia o insuficiencia de cuota o por superar la máxima deducción podrán ser deducidos en un momento posterior merced a la aplicación de esta cláusula (*carryforward of unusued foreign taxes*).[70]

---

69 La posibilidad de trasladar las cuotas extranjeras no deducidas por falta de cuota en el Estado de residencia a ejercicios futuros es el modelo que defiende por ejemplo como se verá, el impuesto sobre sociedades español (sobre este tema, *vid.* VV.AA. *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Barcelona: Civitas, 1998, p. 1177), así como Calderón (*Vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M. (1997), p. 241.

70 *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M. (1997), p. 253.

d. Limitaciones derivadas de la falta de rentas extranjeras a imputar por el hecho de haber sufrido pérdidas en territorios foráneos

Supongamos que tenemos pérdidas en el extranjero y que lo que hacemos es compensarlas con beneficios que puedan generarse en el Estado de residencia. Un planteamiento así, tiene coherencia con el propio concepto de tributación en el Estado de residencia por la totalidad de las rentas mundiales.

La cuestión que analizaremos a continuación será sobre las diferentes «anomalías» con las que podemos encontrarnos cuando en ejercicios futuros, dicho establecimiento permanente obtenga rentas positivas. Los escenarios serían los siguientes:

- Que las pérdidas generadas en el extranjero sean previamente compensadas con beneficios generados en dicho territorio.
- Que las pérdidas generadas en el extranjero no sean previamente compensadas con beneficios generados en dicho territorio.

Si estamos en el primer supuesto, mientras los resultados positivos obtenidos en el extranjero no superen los negativos obtenidos también allí, entendemos que las rentas obtenidas en el exterior no habrán supuesto el nacimiento de doble gravamen y, por lo tanto, las medidas de integración y compensación de rentas negativas y positivas deben ser las propias del impuesto sobre sociedades, y no cabe la entrada en funcionamiento de los mecanismos para eliminar los efectos de la doble imposición internacional, pues tal fenómeno no habrá existido.

Es más, siguiendo con el análisis de este ejemplo, la posterior integración de dichas rentas en el Estado de residencia (considerando que integramos las rentas extranjeras antes de la aplicación en dicho territorio de la compensación de bases imponibles negativas, pues lo contrario determinaría una doble deducción de las mismas), no supondrá la deducción de cuota extranjera alguna, en tanto que dicha cuota no habrá tenido nunca lugar, con lo cual, mediante la «compensación» de las rentas negativas extranjeras de ejercicios anteriores, con las rentas positivas extranjeras, se habrá neutralizado cualquier efecto que hubieran podido tener las rentas negativas foráneas, en el Estado de residencia.

Diferente sería lo que sucedería en el segundo de los escenarios planteados:

Aquí, la compensación de las rentas negativas extranjeras con el resto de las obtenidas por la compañía del Estado de residencia, hubiera tenido lugar en el primero de los ejercicios, mediante los propios mecanismos de integración y compensación de rentas mundiales que pudiera establecer la propia normativa interna del impuesto sobre sociedades del Estado de residencia, con lo cual no tendría lugar la entrada en funcionamiento de los mecanismos para evitar la doble imposición jurídica internacional analizados. En cambio, en el ejercicio siguiente, si el Estado de la fuente no permite la deducción de los resultados negativos obtenidos en el mismo en períodos anteriores, se habrá generado una cuota impositiva en el ejercicio, que, por entrada en funcionamiento de los mecanismos para evitar la doble imposición y, en particular, por la aplicación del método de imputación, debería poder deducirse de la cuota a pagar en el Estado de residencia.

La cuestión de todas maneras, está precisamente ahí. ¿Debería poder deducirse esta cuota pagada en el extranjero, de lo que resultaría pagar en el Estado de residencia? Si consideramos las rentas obtenidas en el extranjero en ambos períodos (el de rentas negativas y el de rentas positivas), como una operación de suma cero en ellas mismas, tendremos que las rentas extranjeras no habrán generado tributación alguna en el Estado de residencia (por falta de base), por lo que no existe en puridad una yuxtaposición de impuestos sobre una misma renta. Por ello, pues, si el método de imputación utilizado es el ordinario (mucho más si además aplicamos el límite adicional «país por país»), no deberán poder deducirse de la cuota en el Estado de residencia, estas cuotas pagadas en el extranjero,[71] pues estaríamos delante de un supuesto de sobreimposición en dicho territorio, no así de doble imposición.

---

[71] Calderón (*vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M. (1997), p. 249, donde dice «A nuestro juicio, la solución que menos distorsiona la operatividad y lógica interna del sistema ‹por país› resultaría de establecer una cláusula de recaptura y recalificación como renta nacional, a los efectos de la máxima deducción por doble imposición internacional, de la renta extranjera futura que se obtuviera en el país en el que se originó la pérdida que causó la consiguiente disminución del impuesto de la residencia sobre su renta nacional. Dicha recaptura y recalificación se aplicaría a los efectos del cálculo del método de imputación correspondiente a la renta foránea originada en aquel Estado disminuyendo el límite de la deducción y, con ello, aumentando el impuesto nacional global con lo cual se equilibraría el sistema». Es decir, que transformando la renta positiva extranjera futura en renta nacional, ya no cabrá la deducción de cuotas extranjeras soportadas (porque faltará el presupuesto de

e. La redeterminación de los impuestos extranjeros a imputar

Los supuestos a los que nos referimos en este apartado son aquéllos en los que existen modificaciones en los impuestos extranjeros finalmente liquidados respecto a los impuestos extranjeros que en su día fueron imputados, después de, generalmente, correcciones efectuadas por alguna de las administraciones.[72]

Dicha redeterminación del impuesto extranjero puede venir dada por una modificación en la cuantificación de los precios de transferencia calculados inicialmente por los propios contribuyentes y corregidos posteriormente por la administración tributaria, o bien la modificación de las bases imponibles foráneas en general, derivada de una aplicación incorrecta de sus normas de determinación.

En ambos casos podría no parecer extraño que un aumento del impuesto a pagar en el extranjero supusiera también un aumento del impuesto deducir en el Estado de la residencia, igual que, un menor impuesto a pagar en el extranjero debería ir correlacionado con una disminución en el impuesto a deducir en el Estado de residencia. De todas maneras, ello no siempre sucede así, excepto en los casos en los que haya sido pactado de antemano (existencia de convenios para evitar la doble imposición), pues en definitiva, ello supone que el Estado de la fuente estaría invadiendo las competencias en materia impositiva del Estado de residencia.

Parece pues lógico que, para evitar posibles abusos por parte de autoridades foráneas (principalmente en el caso de incrementos de tributación en el extranjero), la aplicación de este tipo de ajustes bilaterales quede reservada a aquellos supuestos en los que exista convenio para evitar la doble imposición y así haya sido pactado entre los diferentes Estados.

---

integración de rentas que tengan la consideración de extranjeras) y, por lo tanto, quedará resuelta la controversia que planteábamos.

72 Aunque también es cierto que las modificaciones en cuestión podrían tener su origen en procedimientos iniciados por el propio contribuyente, como, por ejemplo, una solicitud de devolución de ingresos indebidos o una detección de errores por parte del propio contribuyente que determina un ingreso extemporáneo de impuestos, sin mediación de requerimiento previo por parte de la administración tributaria.

Visto el sistema de imputación o crédito del impuesto procedemos a analizar otro de los sistemas de integración parcial. El sistema de la deducción de los impuestos extranjeros como gasto deducible de la base imponible del impuesto.

3.2.3.2. El sistema de la deducción de los impuestos extranjeros como gasto deducible de la base imponible

El método de deducción de impuestos extranjeros es aquél que consiste, en primer lugar, en integrar en la base imponible las rentas foráneas obtenidas (sin añadirles los impuestos extranjeros pagados). A continuación, minoramos la base imponible del impuesto en el Estado de residencia, por el importe exaccionado en el Estado de la fuente.

Generalmente la compensación en este método es inferior a la que obtenemos en el sistema del *tax credit*.

Es importante señalar que no permite la eliminación total de la doble imposición (en todo caso, una parte proporcional de la misma, correspondiente al producto del tipo (marginal) de gravamen por el impuesto extranjero que se computa y deduce como gasto). Por ello, pues, puede utilizarse como método para aquellos casos en los que los métodos de imputación y de exención no sean útiles para eliminar el fenómeno de la doble imposición.

Pueden introducírsele variantes como el hecho de que la deducción en cuestión se haga de manera global por la totalidad de las fuentes extranjeras o bien país por país.

Otro aspecto a considerar en relación con este método es el tratamiento de las cantidades pendientes de deducir en caso de insuficiencia de base imponible en el Estado de residencia, o incluso si existe la posibilidad de establecer un «crédito ficticio» por las pérdidas generadas en el Estado de la fuente.

En definitiva, pueden plantearse en este método algunas de las problemáticas clásicas que encontramos en otros, problemáticas que hemos analizado en el método del *tax credit* y que analizaremos en el método de exención, por ser ambos, más utilizados en la práctica.

Visto, pues, el funcionamiento del método de imputación y siguiendo la clasificación a la que hemos hecho referencia en el apartado 3.2.3.1., procedemos a continuación a analizar el último subgrupo de

métodos para eliminar la doble imposición jurídica internacional o bien sus efectos: Los sistemas cedulares.

3.2.4. Los sistemas cedulares

Denominamos cedulares a aquellos sistemas en los que el efecto de la doble imposición internacional se corrige (o mitiga) en el sí del impuesto del socio, sin tener en cuenta la cuota pagada por la entidad.

Los mecanismos utilizados por este sistema son:

- El establecimiento de un tipo de gravamen más reducido (también denominado sistema proporcional) y que si bien es probable que no elimine completamente los efectos del fenómeno de la doble imposición, puede mitigarlos.
- La aplicación de una exención a una parte o a todos los dividendos (también denominado sistema de exención).
- La atribución de una deducción en la cuota, independiente de la cuota soportada en el extranjero por las rentas obtenidas allí (sistema de deducción).

Por ser el más estudiado por la doctrina de los tres mecanismos mencionados y el que elimina mejor los efectos de la doble imposición, procedemos a analizar el denominado sistema de exención.

3.2.4.1. El método de exención

3.2.4.1.1. Modalidades del método de exención

a. Exención integral o plena

Es aquella modalidad en la que el Estado de residencia exime de tributación a las rentas procedentes del extranjero y no las tiene en cuenta a ningún efecto.

En supuestos en los que la escala de gravamen es proporcional (es decir, nos encontramos ante la existencia de un único tipo impositivo para la totalidad de la renta, sea del importe que sea) puede que no sea relevante la incorporación de las rentas extranjeras para saber cuál es el tipo impositivo que debemos aplicar, pero en caso de que estuviéramos hablando de tipos progresivos, la inclusión o no de este tipo de rentas podría afectar sustancialmente la tributación final del contribuyente.

Por ello, pues, el modelo de convenio de la OCDE entre otros,[73] considera idóneo para que pueda tenerse en cuenta este efecto, la aplicación del denominado método de exención con progresividad.

b. Exención con progresividad

La exención con progresividad es aquella modalidad en la que el Estado de residencia exime las rentas procedentes del extranjero, pero las tiene en cuenta a los efectos de calcular el tipo medio de gravamen que luego se aplica solamente a las rentas no exentas.

Por ello, procede señalar que, desde el momento en el que tenemos en cuenta las rentas extranjeras a los efectos de incrementar el tipo progresivo aplicable a las rentas nacionales (si las rentas extranjeras a imputar son de carácter positivo), parece lógico que en un contexto de rentas extranjeras negativas las mismas sean también tenidas en cuenta a los efectos de disminuir los tipos progresivos aplicables a las rentas nacionales.

c. Exención condicionada o incondicionada

No estamos propiamente ante un método de exención diferente a los mencionados en los apartados a y b anteriores, pero queríamos hacer referencia en este apartado que a menudo, la aplicación del método de exención queda condicionada a la tributación efectiva en el extranjero o, por ejemplo, a que las rentas extranjeras no provengan de un territorio calificado como paraíso fiscal.[74]

3.2.4.1.2. Cuantificación de la exención tributaria. Análisis de conflictos existentes a la hora de determinar el importe de las rentas extranjeras que deberán considerarse como exentas

En el método de imputación que analizábamos antes, la eliminación del fenómeno de la doble imposición se llevaba a cabo en sede de cuota. Por ello pues, era necesario determinar las reglas del cálculo de

---

[73] *Vid.* OECD, Committee on Fiscal Affairs: «Model tax convention on income and on capital, condensed version». París: OCDE publications, julio 2008, p. 274 o la «Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo», p. 299.

[74] Éste es el criterio utilizado por la normativa española en los artículos 21 y 22 del TRLIS.

dicha deducción en cuota, reglas que hemos analizado oportunamente en apartados anteriores.

A diferencia del método de imputación, en el método de exención, la eliminación del fenómeno de la doble imposición podemos decir que se produce en sede de base imponible (declarando unas bases como sujetas y exentas y otras como sujetas y no exentas).

Por ello pues, procede analizar a continuación los distintos problemas con los que podemos encontrarnos a la hora de cuantificar estas rentas o «bases imponibles» exentas.

a. Sobre la asignación a la base imponible exenta, de partidas deducibles correspondientes a las rentas foráneas

Generalmente no es posible una desconexión total de los rendimientos obtenidos en el extranjero mediante un establecimiento permanente, respecto de la actividad llevada a cabo desde la sede de la compañía en el Estado de residencia.

Es lógico que existan gastos incurridos o suplidos por parte de la sede central que son directamente imputables al establecimiento permanente del extranjero o incluso puede darse esta circunstancia respecto de gastos generales, sin los cuales podría ser que no pudiera ni tener lugar la existencia de dicho establecimiento permanente (el sueldo del director general o del director financiero).

Parece lógico, pues, que ambos tipos de gastos (directos y proporcionales) sean deducidos del importe de la base imponible a considerar como exenta, para evitar una «doble reducción» de la base: por exención y por gasto deducible.

b. Sobre la excepción a la aplicación del método de exención en supuestos de establecimientos permanentes que obtienen rentas negativas

Según hemos visto anteriormente, en el método de exención con progresividad, las pérdidas obtenidas por parte de un establecimiento permanente extranjero pueden tenerse en cuenta a los efectos de determinar cuál será el tipo aplicable a las rentas que no tengan la consideración de exentas.

En impuestos como el de sociedades que, en la mayoría de los casos es de carácter proporcional, la introducción de este «matiz» por lo que respecta a la determinación del tipo impositivo aplicable, tiene efectos nulos en la cuota que finalmente deberá tener que pagarse.

En cambio, si el establecimiento permanente tiene pérdidas importantes que puedan incluso neutralizar los resultados positivos obtenidos por la compañía en el Estado de residencia, si no es posible compensar de alguna manera dichos resultados negativos extranjeros con resultados positivos en el Estado de residencia, puede darse el caso de que al final la compañía acabe teniendo que tributar por unas supuestas rentas positivas que, a nivel agregado internacional no son tales.

Con el objeto de resolver esta cuestión y solucionar las posibles tensiones de tesorería que pueda generar esta anomalía, algunos países que aplican el denominado método de exención con «cláusula de incorporación o de recaptura», entre ellos, el Estado español. Mediante este método, se permite la compensación de pérdidas extranjeras exentas, con beneficios obtenidos en el país de la residencia. Ahora bien, en orden a resarcir de la pérdida recaudatoria al Estado de residencia, y también para evitar la doble deducción, o bien no se podrá aplicar el método de exención a las rentas positivas extranjeras hasta que éstas superen el importe de las negativas imputadas (lo que sucede en el caso español) o bien se considera conveniente que el Estado de residencia pueda incorporar de oficio y gravar los importes previamente deducidos si, transcurridos cinco ejercicios, aún no ha sido efectuada la incorporación, o si el establecimiento permanente ha dejado de existir como tal o es enajenado.[75]

c. Sobre el efecto de la redeterminación de las bases imponibles foráneas, en el método de exención

Cuando analizamos el método de imputación veíamos que los ajustes practicados por la administración extranjera en la determinación de las rentas obtenidas en su territorio, podían tener incidencia en las

---

[75] Toma un sentido similar la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo de 19 de diciembre de 2006, relativa a la «Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo».

cuotas a pagar por las rentas foráneas y, por lo tanto, en las cuotas a deducir del impuesto a liquidar en el Estado de residencia.

La problemática con la que nos encontrábamos pues allí, en el apartado de la deducción en cuota, renace aquí, pero esta vez en relación con la base imponible (exenta o no) en el Estado de residencia.

Así, en los supuestos de operaciones entre empresas asociadas, la corrección de los precios de transferencia en el Estado de la fuente, puede dar lugar a las siguientes situaciones:

- Si la corrección es a la baja, es decir, si se considera que los precios pagados por el establecimiento permanente deberían haber sido inferiores de lo que fueron, la base imponible exenta en el Estado de residencia deberá ser superior, pues el beneficio del establecimiento permanente también lo será. Ello significa por lo tanto, que el beneficio no exento del Estado de residencia deberá ser inferior y, por lo tanto, también lo será la tributación final.
- Si la corrección es al alza, el efecto es totalmente el contrario. En este caso, el beneficio en el Estado de residencia debería ser superior.

En el primer caso se produce una situación de doble imposición de carácter residual, en tanto que existirá una parte de la base imponible del Estado de residencia que habrá tributado en el Estado de la fuente y volverá a tributar en el Estado de la residencia por no haber sido declarada exenta.

Que después de la corrección en el Estado de la fuente, el Estado de residencia deba corregir la tributación a la que debe ser sometida esta compañía en dicho Estado supone a todas luces, por parte del Estado de la fuente, una invasión de las competencias tributarias del Estado de residencia, que afecta directamente a la recaudación tributaria dentro de su propio Estado.

Lógicamente, por cuestiones de soberanía tributaria de los Estados, es poco probable que ajustes bilaterales de este tipo prosperen cuando las medidas son de carácter unilateral (es decir, no hayan sido pactadas de antemano mediante otros mecanismos, como por ejemplo, los convenios para evitar la doble imposición).

4. EL CASO ESPAÑOL. EVOLUCIÓN DE LAS MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, DESDE LA LEY N.º 43/1995 AL REAL DECRETO LEGISLATIVO N.º 4/2004

4.1. Introducción. Evolución histórica de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición en el ámbito del impuesto sobre sociedades, aplicadas por el Estado español en el período comprendido desde la entrada en vigor de la Ley n.º 43/1995 (1 de enero de 1996), hasta la fecha de redacción del presente informe (incluido, por tanto, el RDL n.º 4/2004). Análisis de los cambios más significativos

Hacemos referencia a continuación, de aquellos cambios más sobresalientes que han sufrido las medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional en el ámbito del impuesto sobre sociedades desde 1 de enero de 1996[76] hasta la actualidad, para analizar más detenidamente en puntos posteriores, cada una de sus características.

4.1.1. Medidas unilaterales en la redacción original de la Ley n.º 43/1995

4.1.1.1. Introducción

La redacción original de la Ley n.º 43/1995 (en adelante, LIS), en relación con los métodos unilaterales para evitar la doble imposición que en el punto 3.2.3 hemos clasificado como de «integración parcial» (es decir, imputación y exención), incorporaba únicamente el de deducción o imputación (artículos 29 y 30), pero no así, referencia alguna al método de exención, que aparecería con posterioridad.

El Régimen especial de Transparencia Fiscal Internacional también estuvo presente desde el principio de dicha norma a través de su artículo 121, no sólo como mecanismo para evitar la doble imposición sino, probablemente, como forma de evitar la elusión fiscal. Su funcionamiento es, en síntesis, el ya mencionado en el apartado 3.2.2 anterior, es decir, imputación total de la renta obtenida por la/las entidades no residentes con independencia de que dicha renta haya sido o no distri-

---

[76] Entrada en vigor de la Ley n.º 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

buida a los socios residentes, y posterior deducción de los impuestos pagados en el extranjero, con determinadas limitaciones previstas en la norma. Precisamente ahí radica la diferencia respecto a los métodos de imputación y cedulares analizados, en los cuales los mecanismos para evitar la doble imposición sólo operan a partir de que los beneficios de la filial si procede, son distribuidos. Los elementos característicos de este régimen serán analizados en apartados posteriores.

Finalmente señalar que también en la redacción originaria de la Ley n.º 43/1995 encontramos ya el Régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros. Dicho régimen establece la «no integración» de rentas obtenidas de la participación en entidades no residentes siempre que se cumplan unos determinados requisitos, y la entrada en funcionamiento del método de eliminación de la doble imposición previsto en los artículos 29 y 30 de la LIS, en caso de posterior distribución de dividendos no integrados, cuando el socio de la ETVE es una sociedad mercantil residente en el Estado español. Por ello, pues, no procederemos en este estudio al análisis de este Régimen especial en tanto que consideramos que, por lo que respecta a la eliminación de la doble imposición sobre rentas procedentes del extranjero, no se incorpora ninguna novedad respecto al resto de regímenes analizados.

4.1.1.2. El método de imputación previsto en los artículos 29 y 30 LIS

En relación con el método de imputación planteado por la LIS (y posteriormente también por el TRLIS) se corresponde con el método de imputación ordinaria que hemos estudiado en el apartado 3.2.3.1.2.c. anterior.

Veamos, pues, las diferencias existentes entre las medidas planteadas en el artículo 29 LIS y las planteadas en el 30 LIS:

En el artículo 29 de la LIS, la norma establece, un régimen aplicable a aquellos beneficios obtenidos en el extranjero por parte de la compañía española, ya sea de forma directa, ya sea a través de un establecimiento permanente. En cualquier caso, la Ley prevé que los impuestos imputados (o deducidos) sean los satisfechos en el extranjero por parte de la propia entidad residente (identidad de sujetos), lo que significa que el mecanismo en cuestión está pensado para la eliminación de la doble imposición jurídica internacional.

Ello significa, por lo tanto, que dicha deducción entrará en funcionamiento, por ejemplo, para eliminar los efectos de las retenciones soportadas en el extranjero por la percepción de cánones percibidos del extranjero, para eliminar los efectos de los impuestos a los que pueda estar sometido un establecimiento permanente o incluso, para eliminar los efectos de las retenciones a las que puedan estar sometidos los dividendos percibidos de entidades filiales, sea cual sea la participación que tengamos en ellas.

En relación con este último ejemplo, procede recordar lo que señalábamos en el punto 2.1.3.1 anterior donde decíamos que, aunque en algunos casos los obligados a ingresar las retenciones en cuestión son precisamente las entidades no residentes (es decir, un sujeto pasivo distinto al que procede a la aplicación de la deducción en cuestión en el Estado español), lo gravado en este caso es la obtención de rentas procedentes de un determinado Estado y quien en definitiva las obtiene, no es otra que la entidad residente en el Estado español.

Hemos querido hacer énfasis en qué tipo de renta estamos deduciendo en el artículo 29 de la LIS, para diferenciar precisamente este artículo, del 30 de la LIS. La deducción contemplada en el artículo 30 de la LIS no se refiere a los impuestos pagados por el sujeto pasivo del impuesto español (que en todo caso ya habremos deducido de acuerdo con el anterior artículo), sino a aquellos impuestos satisfechos por parte de la entidad no residente (el denominado impuesto subyacente). Ello significa que los sujetos pasivos a los que se referirán estos impuestos que ahora deducimos serán diferentes, lo cual es muestra de que la doble imposición internacional que se pretende eliminar con este método es la de carácter económico.

Aunque el objeto del presente estudio no es la eliminación de la doble imposición económica internacional, por la relación que el artículo 30 de la LIS tiene y tendrá con el artículo 29 de la LIS y los futuros 21 y 22 del TRLIS, procederemos a analizar a continuación la lógica de alguna de las medidas antielusorias que plantea el artículo 30 de la LIS (en particular, la del período de mantenimiento de la participación).

El artículo 30 limita la aplicación de la deducción por doble imposición económica prevista en él al cumplimiento de algunos requisitos, entre los cuales está el mantenimiento de la participación durante el período de un año antes de que sean exigibles los beneficios distribuidos

(redacción original), período que ha sido modificado con posterioridad, permitiendo que el año en cuestión se complete con posterioridad a la distribución de los dividendos en cuestión.

A nuestro entender, la deducción en cuestión debería estar pensada para eliminar los impuestos soportados durante el período en el que las rentas generadas fueran distribuidas. Veamos pues, qué sucede con la redacción planteada en el artículo 30 de la LIS (actual 32 del TRLIS).

Pensemos en el supuesto (frecuente) en el que la adquisición de las participaciones fuera posterior a la finalización del ejercicio en el que la compañía no residente ha obtenido los beneficios que posteriormente distribuirá, pero anterior a la tributación en el extranjero por la obtención de dichos beneficios. En este caso, es muy probable que, en el precio de adquisición de dichas participaciones, se hayan descontado ya los impuestos que la entidad no residente deberá pagar en el Estado en el que reside. Por ello, si posteriormente se permite la deducción de dichos impuestos a la matriz residente, ello significará que dicha entidad habrá obtenido una doble deducción (inicialmente, de forma indirecta, por un menor precio de adquisición, y posteriormente por la aplicación de la deducción por doble imposición económica en sede del Estado de residencia).

El matiz que acabamos de plantear, no se resuelve ni con la redacción original de la Ley n.º 43/1995 ni con la actual redacción de este precepto en el RDL n.º 4/2004 (que no presenta variaciones significativas excepto por lo que respecta al período de mantenimiento).

Veámoslo en el siguiente ejemplo:

Como puede observarse, el requisito de mantenimiento de la participación, viene referido a la exigibilidad del beneficio que se distribuye, no así a la generación del beneficio que ahora se distribuye. Ello significa que la matriz que adquiere una compañía no residente «A» en el año X+2, podrá beneficiarse de la deducción por los impuestos pagados en el extranjero por «A» en el año «X», si «A» distribuye en el año X+4, los beneficios obtenidos en el año «X», sin que la matriz de la misma hubiera participado, ni que fuera indirectamente (al menos siendo propietaria de «A»), en la generación de los beneficios ahora distribuidos, lo cual no parece que debiera ser lo que persiga una deducción por doble imposición internacional de carácter económico.

De haberse querido tener en cuenta esta cuestión, entendemos que el período de mantenimiento de la participación debería ser «aquél en el que se generaron los beneficios que ahora se distribuyen».

4.1.2. Los cambios incorporados por el RDL n.º 8/1996 de 7 de junio de 1996. Introducción del método de exención modificada para los supuestos de percepción de dividendos o beneficios de entidades no residentes

La primera modificación en materia de mecanismos unilaterales para evitar la doble imposición la introduce el RDL n.º 8/1996 de 7 de junio de 1996, que mediante el artículo 30 *bis* incorpora un nuevo método para, según el legislador, la eliminación de la doble imposición económica internacional. El método de exención modificada.

Como ya comentábamos en el punto 4.1. anterior, no es objeto de análisis en este estudio, la deducción para evitar la doble imposición económica internacional.

De todas maneras, aunque según la descripción efectuada en el título de dicho artículo, la doble imposición internacional eliminada en él es la económica, a nuestro entender la eliminada no es ésta, sino la de carácter jurídico (es decir, la que tratamos en el presente documento), como veremos a continuación:

El apartado 1 del artículo 30 *bis* establece que el mecanismo para evitar la doble imposición «económica» internacional al que allí se hace referencia entrará en funcionamiento cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes, computándose como base imputada de los dividendos en cuestión «la íntegra de los mismos» (los dividendos).

En nuestra opinión, y tal y como hemos demostrado a lo largo del presente estudio,[77] la percepción de dividendos o beneficios de una entidad no residente debe encuadrarse en el supuesto de obtención de rentas en el extranjero por parte de una compañía española, sin mediación de establecimiento permanente. Ello significa que los tributos exaccionados por ambos Estados por la percepción de dichos dividendos lo habrán sido sobre un mismo sujeto pasivo (característica esencial de

---

[77] En particular, ver el punto 2.1.3.1 relativo al análisis de la identidad de sujetos pasivos.

la doble imposición jurídica internacional que, por lo tanto, excluye a este supuesto, de ser considerado relacionado con la doble imposición económica internacional).

Así, como ya apuntábamos en el apartado 2.1.3.1. anterior, con independencia de quien acabe efectivamente liquidando las retenciones a las que puedan estar sometidos dichos dividendos en el extranjero (generalmente la propia entidad no residente), no cabe duda de que la que efectivamente ha tributado allí es la misma sociedad que ahora aplica el método para evitar la doble imposición en el Estado español, lo que significa que estamos ante un supuesto de identidad de sujetos y por lo tanto, ante una eliminación de la doble imposición internacional de carácter jurídico, no así económico.

Siguiendo esta argumentación, para que la doble imposición eliminada fuera la de carácter económico, las rentas a integrar en la base imponible deberían ser las correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos (redacción que encontramos en el artículo 30 de la LIS),[78] pues serán dichos beneficios los que habrán tributado en sede de la compañía no residente (por lo tanto, un sujeto pasivo distinto), no así las de únicamente los dividendos, la percepción de los cuales tributa en cualquier caso en sede de la compañía residente en el Estado español (es decir, en sede de un único sujeto activo, lo que impide que estemos delante de un supuesto de doble imposición económica).

Es por ello, pues, que estamos delante de un supuesto de eliminación de doble imposición jurídica internacional (para aquellas rentas procedentes de dividendos o plusvalías de fuente extranjera), por lo que procedemos a continuación a poner de manifiesto sus características más relevantes:

El método de eliminación de los efectos de la doble imposición internacional planteado en el artículo 30 *bis* representa un modelo híbrido entre el método de imputación y el de exención.

Observamos esta mezcla en cuanto a que en primer lugar procedemos a la integración de las rentas extranjeras en la base imponible de la entidad. Ello supone que pueden serle de aplicación a este método, todas

---

78 El denominado impuesto subyacente.

aquellas cuestiones a las que nos referíamos en el análisis del método de imputación efectuado en los puntos 3.2.3.1.2 y 3.2.3.1.3 anteriores.

En segundo lugar, procedemos a la deducción de la cuota que hubiéramos procedido a pagar en el Estado español, eliminando por lo tanto, cualquier tributación que hubiera podido generarse en el mismo, y prescindiendo totalmente también, de los tributos exaccionados en el extranjero (las cuales son características propias del método de exención analizado en los puntos 3.2.4.1.1 y 3.2.4.1.2 anteriores).

Como puede verse, los efectos de este método acaban siendo bastante similares a los del método de exención, pues el resultado final es una neutralidad impositiva en el Estado de la fuente. Por este motivo, a esta técnica se la denomina de «exención modificada» o *modified exemption*.[79]

El artículo 30 *bis* de la LIS, comparte una serie de características comunes con los artículos 29 y 30 de la LIS (este último sí pensado para eliminar la doble imposición internacional de carácter económico). A continuación, hacemos referencia a ellas:

a. Elementos comunes

En primer lugar, debemos señalar que las deducciones contempladas en los tres artículos son de aplicación exclusivamente a aquellos sujetos pasivos que estén sometidos a tributación por obligación personal. Un matiz de este tipo, que a fecha de hoy no tendría mucho sentido, es necesario cuando nos referimos a redacciones originarias de la Ley n.º 43/1995. Tengamos en cuenta que hasta la entrada en vigor de la Ley n.º 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la Ley n.º 43/1995 incluía un título entero, el Título VII, sobre la obligación real de contribuir, por lo que era necesario distinguir entre contribuyentes por obligación personal y contribuyentes por obligación real.

Es común también en los tres artículos, que la renta extranjera obtenida debe haber sido previamente integrada en la base imponible del sujeto pasivo. En un caso, las rentas o plusvalías de fuente extranjera íntegras (artículo 29 y artículo 30 *bis* de la LIS), y en el otro, los dividendos incluyendo, además, los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos o la participación en beneficios de

---

79 *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M. (1997), p. 275.

sociedades no residentes en cuestión, es decir, el impuesto subyacente (artículo 30 de la LIS).

En los artículos 30 y 30 *bis* de la LIS (no así en el 29 de la LIS) también se exige un porcentaje mínimo de participación durante un período determinado. Considerando, como hemos aclarado al principio de este punto, que los dividendos obtenidos en el extranjero tienen la consideración de rentas obtenidas sin la mediación de establecimiento permanente y que, por lo tanto, ya existiría un mecanismo para evitar la doble imposición jurídica internacional por este tipo de rendimientos (artículo 29 LIS), es importante señalar que será precisamente este requisito uno de los que diferenciarán el artículo 29 LIS del 30 *bis* de la LIS.

La exigencia de una participación mínima separa claramente los destinatarios del 30 *bis*, de los destinatarios del 29, pues ello significa que lo previsto en el artículo 30 *bis* no será de aplicación ni a establecimientos permanentes en el Estado español de no residentes, ni a rentas obtenidas por entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente. Ello probablemente motivará que, mediante Ley n.º 10/1996 se amplíe la aplicación del método de exención modificada (aplicado a la doble imposición jurídica internacional) a los beneficios obtenidos a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero, como veremos en el apartado 4.1.3. siguiente.

Otra característica común entre el artículo 30 y el 30 *bis* de la LIS, es la de establecer restricciones a la integración en la base imponible de la entidad residente de la depreciación de la participación derivada de la distribución de dividendos o la participación en los beneficios de la entidad no residente.

Existe un último punto en común (en este caso, entre los artículos 29 LIS y 30 *bis* LIS), que es la necesidad de que las rentas integradas hayan sido previamente sometidas a un impuesto en el extranjero, que en el caso del artículo 29 LIS viene definido como un «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» al impuesto español y en el caso del artículo 30 *bis* de la LIS, como un impuesto de «características comparables» al impuesto español.

El concepto «características comparables» puede resultar controvertido. Así como «impuesto de naturaleza idéntica o análoga», como se verá en el punto 4.3.2 responde a un impuesto de unas características determinadas, previamente tasadas en los artículos 1 de la Ley n.º 43/1995 y del RD n.º 4/2004, la vaguedad del término «características

comparables», supone la existencia de un mayor grado de inseguridad jurídica en el artículo 30 *bis* LIS. El motivo es, que el concepto «características comparables» no tiene un punto de apoyo concreto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Estado español.

b. Elementos diferenciadores

Incorpora el artículo 30 *bis* LIS, una serie de requisitos adicionales que no encontrábamos ni en el 29 ni en el 30 de la LIS, que son:

- La exigencia de que las rentas extranjeras provengan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
- La exigencia de que el Estado español tenga firmado con el Estado de la fuente un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, o bien, que este Estado aparezca en una lista de países que se considera que tienen un impuesto de características comparables, que aparecerá en el Reglamento del Impuesto.

Finalmente, podemos destacar otra diferencia respecto de lo establecido, tanto en los artículos 29 como 30 de la LIS, que es la incompatibilidad de esta deducción con el que en aquel momento era el régimen de diferimiento de reinversión previsto en el artículo 21 LIS.

c. Valoración del método de exención modificada respecto al de exención (común) y en relación con el método de eliminación de la doble imposición jurídica internacional contenido en el artículo 29 de la LIS

Como ya hemos apuntado en el apartado en la introducción de este punto 4.1.2, el método previsto por el artículo 30 *bis* permite a la sociedad residente competir en igualdad de condiciones fiscales con los residentes en el Estado de la fuente (pues no queda sometido además a tributación en el Estado de residencia), lo cual lo asimila al método de exención.

Por el contrario, todas aquellas cuestiones controvertidas del método de imputación que comentábamos en el punto 3.2.3.1.3 anterior lo serán también en este modelo (problemas de insuficiencia de cuota, efectividad y deducibilidad del impuesto extranjero, existencia de pérdidas nacionales y foráneas, ajustes que inciden en la base imponible obtenida y gravada en el extranjero...). Parece lógico, pues, que como

veremos a lo largo del punto 4.1, el método en cuestión acabará, con el tiempo, siendo sustituido por el método de exención.

Procede hacer énfasis a que no se establece limitación «país por país» o «por cesta» a las cuotas deducibles, lo cual tiene lógica teniendo en cuenta que la cuota deducible no será la extranjera sino en todo caso, la que se deba pagar en el impuesto español, después de la integración de las rentas foráneas.

Para finalizar con esta valoración y a los efectos del contribuyente, la cuestión está en determinar ¿qué ventajas le aporta cumplir con todos los requisitos adicionales que incorpora el artículo 30 *bis* de la LIS respecto del artículo 29 de la citada norma, si como hemos visto el artículo 29 de la LIS también sería de aplicación a este tipo de rentas?

La respuesta es sencilla. En caso de que la cuota extranjera fuera inferior a la cuota española entraría en juego como límite, la cuota pagada en el extranjero, lo que supondría que dicha cuota eliminaría sólo los impuestos pagados en el extranjero y no los impuestos adicionales que puedan cargarse en el Estado español por la obtención de dichas rentas en el extranjero.

Con este método, pues, cumpliendo unos requisitos adicionales[80] tenemos la seguridad de que como mucho tributaremos por los impuestos extranjeros, pero nunca por los españoles (es decir, lo mismo que sucedería en el método de exención), con lo cual podemos concluir que, efectivamente, puede ser más beneficioso que el sistema contenido en el artículo 29 de la LIS.

4.1.3. Los cambios incorporados por la Ley n.º 10/1996. La ampliación del método de la exención modificada, a las rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente

Como veíamos en el apartado anterior, mediante RDL n.º 8/1996 se incorporaba al ordenamiento español el método de exención modificada

---

[80] En definitiva, los requisitos del artículo 30 *bis* en cuestión, llevan a que el estado español se asegure de que la renta foránea ha sido gravada en un Estado que no sólo no es paraíso fiscal sino que además, grava las rentas, de una manera similar a como se hace en aquél. Este criterio coincide con el recomendado por el comité fiscal de la OCDE en el informe sobre competencia fiscal dañosa. *Vid.* OECD, Committee on Fiscal Affairs. «Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue». París: OCDE publications, julio 1998.

para eliminar la doble imposición económica internacional, pero limitada la obtención de rentas en el extranjero a través de filiales (es decir, que no es posible la aplicación de dicho método para rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente).

Pues bien, la Ley n.º 10/1996, mediante el artículo 29 *bis*, amplía la aplicación de este método de exención modificada a los supuestos de obtención de rentas en el extranjero mediante establecimientos permanentes (no así rentas obtenidas en dichos territorios sin mediación de establecimientos permanentes), lo cual supone la entrada de este método al ámbito de la eliminación de la doble imposición jurídica internacional.

Los requisitos adicionales que requería el artículo 30 *bis* (que la renta esté sometida a impuestos de características comparables, la realización de actividades económicas en el extranjero, que se haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información entre el Estado español y el Estado de la fuente), son incorporados también ahora, al artículo 29 *bis*.

La valoración de este régimen en relación con el previsto en el artículo 29, es muy similar *mutatis mutandis* a la que hacíamos en el apartado c. del punto 4.1.2 anterior, al cual nos remitimos por motivos de simplificación.

4.1.4. Modificaciones planteadas por la Ley n.º 66/1997. Modificación de algunos aspectos regulados en la deducción para evitar la doble imposición para, probablemente, no incurrir en conflicto con el Tratado de la Unión Europea firmado en Maastricht en 1992

Los cambios introducidos por la Ley n.º 66/1997 no suponen propiamente la modificación de los métodos para evitar la doble imposición internacional, sino la variación de los siguientes aspectos:

En primer lugar, se substituye en los artículos 29 *bis* y 30 *bis* de la LIS, el requisito de que para que las deducciones allí previstas sean de aplicación, es necesario que haya sido suscrito un Convenio para Evitar la Doble Imposición entre España y el Estado de la fuente, o que dicho Estado aparezca en una lista *ad-hoc* en el reglamento, por una presunción según la cual se considerará que el gravamen extranjero es de naturaleza idéntica o análoga si existe convenio para evitar la doble imposición. Ello permitirá aplicar el régimen en cuestión, a Estados con

los que no exista dicho Convenio, si puede acreditarse que el impuesto extranjero es de características similares al del Estado español.

Consideramos acertada dicha modificación, ya que probablemente con la redacción anterior podría estar vulnerándose los artículos 52, 58, 73 B y 73 C del Tratado de la Unión Europea firmado en Maastricht en 1992 puesto que la falta de Convenio entre España y otro Estado miembro de la Unión podría hacer de peor condición la obtención de rentas por la entidad española en dos países comunitarios o incluso entre un país no comunitario y otro comunitario.

En segundo lugar, se modifica en el artículo 30 LIS el cómputo del plazo de permanencia del año para los supuestos de dividendos o beneficios procedentes de compañías no residentes, que podrá ahora completarse con posterioridad a la distribución de resultados.

Hacemos referencia a esta modificación en el artículo 30 de la LIS que trata de la eliminación de la doble imposición económica internacional y no jurídica, pues, aunque la doble imposición económica internacional no es el objeto de nuestro análisis, sí es importante destacar que el criterio que se establece ahora en el artículo 30 LIS, será el que posteriormente acabará adoptándose en el caso de los métodos para evitar la doble imposición jurídica en los supuestos de distribución de dividendos y beneficios de entidades no residentes.

4.1.5. Modificaciones introducidas por la Ley n.º 41/1998

Si bien la Ley n.º 41/1998 no introduce propiamente modificaciones en los métodos para evitar la doble imposición jurídica internacional que estamos analizando, entendemos que procede hacer referencia a la misma, puesto que dicha norma supone un cambio estructural importante por lo que respecta a la tributación de los no residentes hasta ahora regulada en el sino de la Ley n.º 43/1995.

A partir de la Ley n.º 41/1998 la tributación de los no residentes contenida en la Ley n.º 43/1995 pasará a estar contenida en la Ley n.º 41/1998 por lo que, en materia de mecanismos para evitar la doble imposición jurídica internacional no será necesario hacer referencia a los sujetos pasivos por obligación personal (a los que les serán de aplicación dichos beneficios fiscales) para diferenciarlos de los sujetos pasivos por obligación real (a los que no les serán de aplicación).

4.1.6. Modificaciones introducidas por el RDL n.º 3/2000 (entrada en vigor el 25 de junio de 2000). Derogación del método de exención modificada e incorporación del método de exención

Por lo que respecta a la eliminación de la doble imposición jurídica internacional, las medidas más sobresalientes incorporadas por el RDL n.º 3/2004 cuya entrada en vigor fue el día 25 de junio de 2000 son, por una parte, la derogación del método de exención modificada situado en los artículos 29 *bis* y 30 *bis* de la LIS.

Por otra, la sustitución de método de eliminación de la doble imposición jurídica contenido en ambos artículos (recordemos que en el apartado 4.1.2 anterior hemos visto que el método contenido en el artículo 30 *bis* eliminaba la doble imposición internacional de carácter jurídico y no económico como así indica su título), por el método de exención que pasará a estar en los artículos 20 *bis* y 20 *ter* de la LIS.

Se modifica también los plazos para la deducción de cuotas que no hayan podido deducirse por falta de cuota en sede de la compañía residente, pero dicho cambio no supone de ninguna manera una modificación sustancial de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional jurídica o económica incluidos en los artículos 29 y 30 de la LIS.

Sin perjuicio de que en el apartado 4.2 de este estudio analicemos con más detalle cada uno de los elementos que caracterizan los métodos unilaterales para evitar la doble imposición jurídica internacional aplicados en el Estado español, procede hacer a continuación una breve referencia al método de exención introducido por los artículos 20 *bis* y 20 *ter* de la LIS.

La exención establecida por ambos artículos es del tipo plena,[81] si bien, condicionada a que las bases imponibles declaradas exentas por parte del Estado español deben haber tributado previamente por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al impuesto español.

Fíjese que, aunque los artículos 20 *bis* LIS y 20 *ter* LIS vienen a substituir el régimen de exención modificada de los artículos 29 *bis* y 30 *bis* de la LIS y que *mutatis mutandis* incorporan los mismos requisitos que los citados artículos. Existe de todas maneras un cambio en el concepto

---

[81] Ver apartado 3.2.4.1.1.a. de este estudio.

«impuesto de características similares» obrante tanto en el artículo 29 *bis* de la LIS como en el 30 *bis* de la IS, que ha sido substituido por el de «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» que, como se verá en el punto 4.3.2 de este estudio, aporta una mayor seguridad jurídica.

Por lo demás, el resto de los requisitos para que puedan entrar en funcionamiento los mecanismos para evitar la doble imposición allí previstos son similares, cuando no idénticos, a los establecidos en los artículos 29 *bis* y 30 *bis*, que por ser esencialmente los hoy vigentes, serán analizados con posterioridad en el apartado 4.3 de este estudio.

Para finalizar este punto no podemos más que volver a señalar que, aunque el título del artículo 20 *bis* es «Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y plusvalías de fuente extranjera», la doble imposición internacional que con el contenido de este artículo eliminamos no es de carácter económico sino jurídico, pues, como ya apuntábamos en el apartado 4.1.2 anterior (adaptado en este caso al método de exención).

Los que habrán sido declarados exentos no habrán sido los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos (pues al haber sido obtenidos por otro sujeto pasivo no quedarán gravados por el Impuesto sobre Sociedades español, en tanto que no estamos dentro del ámbito de la transparencia fiscal internacional), sino los dividendos a secas en cuestión, los cuales habrán sido obtenidos por la sociedad residente, que será la única gravada por la percepción de los mismos, ya sea en el extranjero, ya sea en el Estado español, ya sea en ambos territorios.

Por ello consideramos también, en este caso, que tanto el artículo 20 *bis* de la LIS como el 20 *ter* de la LIS son métodos de exención que eliminan la doble imposición jurídica internacional con independencia de los que indiquen el título del primero.

4.1.7. Modificaciones introducidas por la Ley n.º 46/2002 (entrada en vigor el 1 de enero de 2003). Modificaciones no substanciales en cuanto a los métodos para evitar la doble imposición jurídica internacional estudiados

La Ley n.º 46/2002 modifica, entre otros, el artículo 20 *bis* de la LIS en cuanto a las entidades a las que les será de aplicación dicho

régimen, así como el artículo 121 de la LIS, por lo que respecta al coste de titularidad. Ninguno de los dos cambios suponen una modificación substancial de los métodos para evitar la doble imposición internacional estudiados hasta el momento.

4.1.8. Modificaciones introducidas por la Ley n.º 62/2003 (entrada en vigor el 1 de enero de 2004)

La Ley n.º 62/2003 modifica el artículo 20 *bis* de la LIS. Recordemos que hasta ahora, cuando existía convenio para evitar la doble imposición, se consideraba que el impuesto soportado en el extranjero era de naturaleza idéntica o análoga, si bien dicha consideración admitía prueba en contra.

La modificación del artículo 20 *bis* de la LIS introducida por el artículo 62/2003, elimina la posibilidad de que exista dicha prueba en contra. Si bien este elemento no modifica substancialmente la configuración de la exención en cuestión, consideramos que por su aportación a una mayor seguridad jurídica en el método en cuestión, era necesario hacer referencia a él.

4.2. La entrada en vigor del RDL n.º 4/2004

La entrada en vigor de dicho RDL no supone modificación alguna, por lo que respecta a la configuración de los métodos de eliminación de la doble imposición estudiados. Si bien los artículos de la Ley n.º 43/1995 a los que hemos hecho referencia en los diferentes apartados del punto 4.1, quedan enumerados de la siguiente manera:

Ley n.º 43/1995	RDL n.º4/2004
Artículo 20 bis	Artículo 21
Artículo 20 ter	Artículo 22
Artículo 29	Artículo 30
Artículo 30	Artículo 32
Artículo 121	Artículo 107

A lo largo de la vida de esta norma se producen modificaciones en relación con su artículo 32, que en este caso sí que representa verdaderamente una deducción para evitar la doble imposición

económica cuyo análisis no es el objeto de este estudio y, por ello, no hacemos referencia a dichos cambios en este análisis cronológico, y por el contrario, en relación con los métodos para evitar la doble imposición jurídica internacional que estamos estudiando, no se ha producido modificación alguna hasta la fecha de redacción del presente estudio.

4.3. Análisis de los requisitos comunes de los diferentes métodos de eliminación de la doble imposición internacional

4.3.1. Tenencia de la participación

El requisito de tenencia de un determinado porcentaje de participación para que puedan entrar en funcionamiento los mecanismos para evitar la doble imposición está presente en los artículos 21, 32 (régimen general) y 107 (régimen de transparencia fiscal internacional) del TRLIS, aunque este requisito es diferente entre uno u otro régimen.

En relación con dicho requisito, dos son los puntos a los que hace referencia:

- Porcentaje de participación sea directo o indirecto.
- Período de cómputo de la tenencia de la participación.

4.3.1.1. Porcentaje de participación directo o indirecto

En relación con el porcentaje de participación (5% para los supuestos de Régimen General, 50% para el supuesto del Régimen Especial de Transparencia Fiscal Internacional), la norma habla de que dicho porcentaje podrá ser calculado tanto de forma directa como indirecta (si bien la redacción es diferente, ya sea que hablemos de un régimen u otro).

Esta circunstancia se refiere al supuesto del artículo 21.1.b).2º, en el que la norma exige que, para que le sean de aplicación estas ventajas fiscales a los supuestos de percepción de dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades no residentes respecto de las cuales el sujeto pasivo tenga una participación indirecta, la participación en cuestión deberá cumplir con los requisitos de porcentaje a los que acabamos de hacer referencia, así como los de antigüedad que trataremos en el punto 4.3.1.2 siguiente o de actividad de los que hablaremos en el punto 4.3.3.

4.3.1.2. Período de cómputo de la tenencia de la participación

Por lo que respecta al cómputo de los porcentajes y período de tenencia de la participación, éste es diferente según estemos en el ámbito del Régimen general del impuesto (artículos 21 y 32 del TRLIS) o en el Régimen especial de Transparencia Fiscal Internacional (artículo 107 TRLIS).

Así, por ejemplo, los porcentajes de participación en el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (igual o superior al 50%) deberán poseerse a la fecha de cierre del ejercicio social de la compañía no residente, a diferencia de lo que sucedía, por ejemplo, en el régimen de transparencia fiscal (interna), hoy derogado pero regulado en su momento en el artículo 75 de la Ley n.º 43/1995 de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2002, en la cual el régimen en cuestión se consideraba aplicable si los requisitos de propiedad (entre otros) allí establecidos, se cumplían durante más de 90 días.

En cambio, en el régimen general, el período de mantenimiento referido al porcentaje del 5% del que hablan dichos artículos (artículo 21 y 32 TRLIS), debe ser de un año, ya sea computado como el año anterior al que el beneficio a distribuir sea exigible, ya sea porque se complete el año en cuestión una vez completado dicho plazo (obviamente siempre que nos refiramos al período para los supuestos de distribución de dividendos, y no para el de transmisión de participaciones, en cuyo caso, dicho período deberá haberse cumplido antes de la transmisión en cuestión).

Es importante destacar que una vez cumplamos los requisitos a los que nos hemos referido en este punto (más el resto de requisitos necesarios para que podamos disfrutar de estos beneficios fiscales), dicho cumplimiento se considera extensivo al resto de los tramos de participaciones que podamos adquirir con posterioridad. Así, a partir de aquel momento, ante una compraventa de participaciones podrán disfrutar de estos beneficios fiscales, tanto la parte de beneficios de la compraventa que puedan corresponder a participaciones que ya tenían entre otros la antigüedad correspondiente, como la parte correspondiente a aquéllas que pudiéramos haber comprado y vendido sin respetar dicha antigüedad.[82]

---

[82] Ver DGT consulta vinculante V0926/06 de 11 de mayo de 2006.

4.3.2. Impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga

Tal y como hemos hecho referencia en el apartado 4.1 anterior al analizar la evolución cronológica de los métodos para evitar la doble imposición en la Ley n.º 43/1995 y el RDL n.º 4/2004, el concepto «naturaleza idéntica o análoga» está presente ya desde el principio en lo que hoy son los artículos 31 y 107 del TRLIS (anteriores 29 y 121 de la LIS).

Por lo que respecta a los actuales artículos 21 y 22 del TRLIS, recordemos que en su origen, cuando recogían el método de exención modificada (artículos 30 *bis* y 29 *bis* LIS, respectivamente) hacían referencia a un impuesto de «características similares». Apuntábamos ya en los comentarios a este régimen,[83] que el concepto «naturaleza idéntica o análoga» aportaba una dosis de seguridad jurídica muy superior a la del concepto «características similares».

Pues bien, mediante la Ley n.º 62/2003 (es decir, cuando ya había sido derogado el régimen de exención modificada y había sido incorporado el régimen de exención que tenemos hoy en día), el concepto de «impuesto de características similares» fue substituido por el de «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» en los artículos 20 *bis* y 20 *ter* LIS (actuales 21 y 22 TRLIS). Así ha seguido hasta hoy, por lo que, a continuación procedemos a analizar este concepto, obrante hoy en los artículos 21, 22, 31 y 107 del TRLIS.

En primer lugar, procede señalar que, desde el punto de la construcción gramatical de la frase del primer párrafo del apartado 1.b) del artículo 21 del TRLIS, «impuesto de naturaleza idéntica o análoga», los conceptos «identidad» o «analogía» no deben predicarse del impuesto, sino de la naturaleza del mismo. Por ello pues, procede determinar cuál es la naturaleza del impuesto español para luego compararla con la de los impuestos del resto de Estados:

El artículo 1 del RDL n.º 4/2004 describe la naturaleza del impuesto sobre sociedades español. Según el mencionado precepto, tres son las características principales del mismo:

- Personal.
- Directo.
- Que grava las rentas de las sociedades y demás entidades jurídicas.

---

[83] Ver puntos 4.3.2 y 4.3.3 anteriores.

Que sea personal significa, que gradúa la contribución en función de las circunstancias personales del sujeto pasivo, estableciendo exenciones subjetivas, diferenciando los tipos impositivos en función de la naturaleza del sujeto pasivo (no del importe de la renta) o incluso incorporando determinadas ventajas fiscales.

Que sea directo significa, que la renta se grava en el momento en el que se obtiene, de forma íntegra, como una manifestación directa e inmediata de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Ello lo diferencia de los impuestos indirectos, que gravan la manifestación de la renta en el momento en el que ésta se consume o se gasta (por ejemplo, IVA).

De todas maneras, el término directo puede llevar a equívocos en determinados supuestos. De hecho, la calificación de los impuestos como directos o indirectos difiere según los Estados, o incluso podemos encontrarnos Estados que no la utilicen. Lo mismo sucede en relación con determinadas exacciones, que aun teniendo una naturaleza similar a la del Impuesto sobre Sociedades del Estado español, puede que tengan en el extranjero la denominación de impuestos, tasas o contribuciones.

Por ello, pues, prescindiendo de que los Estados califiquen sus impuestos de una u otra manera (directo o indirecto), o incluso de que puedan llegarlos a denominar utilizando términos como el de contribución o tasa, el hecho es que deberemos comparar su naturaleza con la del Impuesto sobre Sociedades español, atendiendo a su finalidad objetiva que es la de gravar la renta (obtenida, no la gastada).[84]

Finalmente, el último de los atributos de la naturaleza del Impuesto sobre Sociedades español, es decir, el concepto «que grave las rentas de las sociedades y demás entidades jurídicas», significa que debe ser un impuesto que grave las rentas obtenidas por dichas sociedades, pudiendo, a su vez, gravar las obtenidas por las personas físicas (hay Estados como, por ejemplo, Costa Rica, en los que el impuesto sobre la renta grava las rentas obtenidas, tanto por personas físicas como jurídicas).

---

[84] En particular no hace referencia a si el impuesto es directo o indirecto sino a la cuestión de «gravar la renta» el artículo 2 del modelo de convenio de la OCDE, donde define qué impuestos estarán sujetos al convenio en cuestión (*Vid.* OECD. Committee on Fiscal Affairs. «Model tax convention on income and on capital, condensed version». París: OCDE publications, julio 2008, p. 22.

Sigamos nuestro análisis con el segundo y tercer párrafos del apartado 1.b) y del artículo 21 (de aplicación también a los artículos 22, 31 y 107 LIS mencionados):

En relación con el concepto de «impuesto de naturaleza idéntica o análoga», la Ley n.º 6/2000 viene a aclararlo aún más indicando que se entenderá que la naturaleza de un impuesto es idéntica o análoga cuando la finalidad del impuesto haya sido la imposición de la renta obtenida. Con ello, pues, la normativa española viene a alinearse con el criterio señalado en el modelo de convenio de la OCDE al que hemos hecho referencia anteriormente.

Haciendo referencia, pues, a las resoluciones de la DGT n.º 1907/2002 de 4 de diciembre de 2002 y n.º 1327/2003 de 16 de septiembre de 2003, así como a las sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2006 (JUR 2007/66041) y de 25 de octubre de 2007 (JUR 2007/339892),[85] podemos concretar un poco más en el concepto de naturaleza idéntica o análoga indicando que cumplirá tales requisitos aquel impuesto que reúna los siguientes requisitos:

- Que la renta se «sujete» a gravamen en el extranjero.
- Que el impuesto extranjero grave la renta aunque sea a través de figuras impositivas que no utilicen directamente la renta como medición de la base imponible.
- El nivel de gravamen no tiene por qué ser equivalente y ni siquiera aproximado con el español. Basta que exista.[86]
- Tampoco las bases imponibles tienen que calcularse de igual forma. Concretamente el impuesto costarricense no incluye las ganancias patrimoniales ni las rentas procedentes del extranjero (aplica el principio de territorialidad pura).

En particular, las dos sentencias de la Audiencia Nacional citadas, nos advierten que no debe confundirnos que puedan predicarse también

---

85 A los efectos de aclarar el concepto de «naturaleza idéntica o análoga», la lectura de dos sentencias de la Audiencia Nacional citadas aporta un elevado nivel de seguridad jurídica.

86 Ello no significa que podamos considerar que estamos ante un impuesto de naturaleza idéntica o análoga aquel supuesto en el que el Estado de la fuente conceda vacaciones fiscales a aquellas entidades que obtengan rendimientos en dicho territorio. En este sentido, ver DGT n.º V370/2004 de 3 de diciembre de 2004 (JT 2005/210).

otras características del impuesto sobre sociedades español como, por ejemplo, la universalidad (dado que pretende gravar toda la renta generada en el ejercicio por el sujeto pasivo cualquiera que fuera el ámbito espacial donde la hubiera obtenido), pues es el propio artículo 21 del TRLIS, el que aclara que, pueden reunir las características de naturaleza idéntica o análoga, incluso aquellos tributos que graven de forma parcial las rentas obtenidas por las entidades no residentes.

No debe considerarse tampoco fuera del perímetro definido por el concepto «naturaleza idéntica o análoga» el hecho de que, entre el impuesto español y el impuesto extranjero haya diferencias tanto en la configuración y la valoración de los ingresos, como en la determinación de la base imponible, así como en el ámbito objetivo de los gastos cuya deducibilidad se admite y en la determinación final de la deuda mediante el establecimiento de tipos de gravamen.

No puede tampoco ser determinante que estemos ante un impuesto de diferente naturaleza, el hecho de que el impuesto se calcule sobre unos ingresos estimados y no reales, toda vez que en España, el propio impuesto sobre sociedades contiene la previsión de que la base imponible del impuesto pueda ser determinada por el método de imposición indirecta,[87] el cual se basaría en información parcial obtenida, que no necesariamente se correspondería con los gastos o ingresos reales de la compañía o incluso a partir de gastos o ingresos que nunca han existido, como es el acaso de determinadas operaciones entre entidades vinculadas.

Para finalizar este apartado, comentaremos que los artículos 21 y 22 establecen una cláusula antiabuso, según la cual no les será de aplicación el método de exención ni a los dividendos obtenidos de filiales ni a los rendimientos obtenidos en el extranjero mediante establecimiento permanente, cuando filial o establecimiento permanente estén situados en un país considerado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Dicha cláusula antiabuso forma parte de las recomendaciones incluidas en el informe sobre competencia fiscal dañina, según la cual no debería concedérsele el régimen de exención a las rentas procedentes de paraísos fiscales.[88]

---

87 Artículo 10.2 RDL n.º 4/2004.

88 *Vid.* OECD, Committee on Fiscal Affairs. «Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue». París: OCDE publications, julio 1998, p. 43.

4.3.3. Actividad económica

El requisito de que las rentas extranjeras a eximir de tributación procedan de la realización de un determinado tipo de actividades económicas, está contenido exclusivamente en los artículos 21 y 22 del TRLIS, es decir, en los relativos a la aplicación del método de exención por la percepción de determinadas rentas de carácter internacional.

Siguiendo las recomendaciones del informe sobre competencia fiscal perniciosa, no tienen la consideración de actividades empresariales a estos efectos, las rentas pasivas comprendidas en el artículo 107.2 del TRLIS.[89]

Por el resto, se considera cumplido el requisito de actividad cuando al menos el 85% de los ingresos procedan de cualquier otro tipo de rentas (excluidas, por lo tanto, las del 107.2), entre las cuales están las de comercio al por mayor, la prestación de servicios, las crediticias y financieras y las aseguradoras y reaseguradoras, siempre que dichas actividades se desarrollen fuera del territorio español.

En caso de que las rentas obtenidas en el extranjero consistan en dividendos o participaciones en entidades no residentes en las que nuestra participación sea indirecta, se exige que los requisitos del apartado 1 del artículo 21 del TRLIS (antigüedad y determinado porcentaje de participación) o los del apartado c) (actividad), sean cumplidos por las participadas directamente (por lo que respecta a la antigüedad y participación sobre las entidades en las que participan) o indirectamente (por antigüedad y participación y/o por actividad).

La cuestión que a nuestro entender puede suscitar más controversias por lo que respecta a la actividad económica, es la posibilidad de disfrutar de los beneficios fiscales de los artículos 21 y 22, cuando el destinatario final de las operaciones de las entidades no residentes, sean sociedades residentes en el Estado español.

De acuerdo con el artículo 21.1.c).1º.1ª, en particular, se considerarán obtenidas en el extranjero las rentas procedentes del comercio al por mayor, cuando dichos bienes sean puestos a disposición de los

---

[89] *Vid.* OECD, Committee on Fiscal Affairs. «Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue». París: OCDE publications, julio 1998, p. 40.

adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español [...].

¿Cómo debemos interpretar, pues, la adquisición en el extranjero de los productos de la entidad no residente por parte de una entidad residente en el Estado español?

La cuestión está, en este caso, en el concepto «puesta a disposición». Desde el punto de vista jurídico, la puesta a disposición estará en función del modo de adquisición del bien en cuestión. En particular, en nuestro caso, la cuestión está en determinar en qué momento se supone que llevamos a cabo la adquisición en cuestión, pues de ello dependerá que la adquisición se haya efectuado en el extranjero o bien en territorio español.

La determinación del momento de puesta a disposición de la cosa se establecerá de acuerdo con la normativa mercantil de aplicación, en concreto, la Convención de Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías, realizada en Viena el 11 de abril de 1980 y a la que España ratifica su adhesión el 17 de julio de 1990, así como las Reglas Internacionales para la Interpretación de Términos Comerciales (INCOTERMS) elaboradas por la Cámara de Comercio Internacional en 1936.

De acuerdo con la normativa en cuestión y exceptuando los casos en los que las compañías establezcan pactos diferentes, la puesta a disposición de las mercancías se realiza en el establecimiento del vendedor. En caso de que el bien en cuestión deba ser transportado, deberemos estar a las condiciones pactadas entre las partes en relación con la transferencia del riesgo sobre la mercancía adquirida. Si finalmente se considera transferido dicho riesgo en el extranjero, debemos entender que se considerarán cumplidas las condiciones para que las rentas obtenidas en el extranjero, con lo que las rentas de la filial o del establecimiento permanente no residentes, podrán beneficiarse de la exención contenida en los artículos 21 y 22 del TRLIS analizados.[90]

---

[90] Ver en este sentido DGT n.º 1855/2002 de 27 de noviembre de 2002 en la que la administración parece excluir del ámbito de aplicación de los artículos 21 y 22 del TRLIS a aquellos casos en los que los adquirentes sean entidades residentes en el Estado español, y la DGT n.º 65/2004 de 22 de enero de 2004 en la que la administración, profundiza

4.3.4. Integración de la renta en la base imponible

En este apartado veremos el tratamiento de la integración de la renta en la base imponible en relación con los métodos de exención e imputación del TRLIS.

A priori, la referencia a una integración de renta en la base imponible debería hacerse únicamente a los métodos de imputación. De todas maneras, nos referiremos también en este apartado al mecanismo de recaptura de resultados negativos obtenidos en el extranjero por establecimientos permanentes del artículo 22 del TRLIS.

En el artículo 31 del TRLIS, las rentas a integrar en la base imponible de la entidad residente en los métodos de imputación contemplados en el impuesto sobre sociedades español serán el importe neto de las rentas percibidas (es decir, ingresos menos gastos), al que deberán sumársele los impuestos pagados en el extranjero por la compañía española (pues, en este caso lo que va a eliminarse es la doble imposición internacional de carácter jurídico). En caso de que estemos hablando de distribución de dividendos por la participación en entidades no residentes, formarán parte de los impuestos pagados en el extranjero por la compañía española, las retenciones practicadas sobre dichos dividendos en el extranjero en concepto de obligación real.

La inclusión de estos impuestos deberá llevarse a cabo con independencia de que no fueran plenamente deducibles.

Si lo que quiere es eliminarse la doble imposición internacional de carácter económico (artículo 32 TRLIS) deberá añadírsele además al importe mencionado en el párrafo anterior, el impuesto que la filial haya satisfecho y que se corresponda al dividendo objeto de distribución.

Es importante destacar que, por lo que respecta a la deducción a efectuar con posterioridad, se realiza, en el caso de la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional (artículo 31 del TRLIS), país por país, y establecimiento permanente por establecimiento permanente, aunque en un mismo país haya más de uno de ellos. Por ello, pues, entendemos que lo más simple es correlacionar imputaciones con

---

más en la misma cuestión planteada en la consulta anterior y resuelve en el sentido al que hemos hecho referencia.

deducciones y, por lo tanto, llevar a cabo imputaciones país por país o establecimiento permanente por establecimiento permanente.

Por lo que respecta a la integración de las rentas negativas obtenidas en el extranjero por la sociedad española, el TRLIS permite su integración en los métodos de imputación. Ahora bien, para evitar que exista una doble exención de dichas rentas, en el Estado de la fuente (compensando dichas rentas negativas con rentas positivas futuras) y en el de residencia (integrando estas rentas negativas con otras rentas positivas que pueda obtener la compañía), el apartado 2 del artículo 22 (con efectos también sobre el artículo 31 del TRLIS), prevé la denominada cláusula de recaptura a la que hacíamos referencia en el apartado 3.2.3.1.3.b. anterior según la cual, una vez imputadas dichas rentas negativas, ni la deducción del artículo 31 TRLIS ni la exención del artículo 22 de la misma norma volverán a ser de aplicación hasta que las rentas positivas obtenidas superen en cuantía dichas rentas negativas.

4.3.5. Cuantificación del tributo teórico en sede de la entidad residente

La cuantificación del tributo teórico a deducir debe analizarse en los métodos de imputación en tanto que la deducción en cuota será la menor de:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS español.
- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería a pagar por las mencionadas rentas si se hubiesen obtenido en España.

En relación con este punto, son dos las cuestiones que deben resolverse. La normativa aplicable para el cálculo de dicha cuota, así como la posibilidad de deducir en dicha cuota, los denominados impuestos no pagados a los que nos hemos referido en el apartado 3.2.3.1.3.c. anterior.

Por lo que respecta a la normativa aplicable, en el ámbito de las medidas unilaterales que estamos analizando, no hay duda de que será la española.[91]

---

[91] Apuntamos esta cuestión, pues, en realidad, sí que podemos encontrar algunos casos en los que, las normas de cálculo aplicables deban ser las del Estado de residencia del establecimiento permanente. Ello tendría lugar para evitar vulnerar el principio de no discriminación, en algunos casos en los que existe convenio para evitar la doble

Por lo que respecta a la inclusión de los impuestos no pagados, las medidas unilaterales españolas optan por no permitir su deducción. Así se establece expresamente en el apartado 1.b) del artículo 31 del TRLIS.[92]

5. CONCLUSIONES

De lo visto a lo largo del presente documento, podemos sacar una serie de conclusiones, a las que hacemos referencia a continuación.

Hemos empezado este estudio analizando la soberanía fiscal de los Estados en el ámbito del Derecho Internacional Tributario.

En relación con esta cuestión, debemos concluir que no existen principios de Derecho Internacional Privado que obliguen a los Estados a eliminar la doble imposición internacional. Si dicha cuestión acaba eliminándose en el marco del Impuesto sobre Sociedades del Estado español, es principalmente por dos motivos:

- Por aplicación de los preceptos del artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978. En particular, porque el principio de igualdad y progresividad podría verse quebrado de no proceder a eliminar dicha doble imposición internacional.
- Por motivos de competencia internacional que «obligan» a eliminar la doble imposición internacional, excepto que quiera verse cómo el capital invertido en el Estado español huye hacia otros Estados que den a los inversores unas mejores condiciones fiscales.

Debemos concluir también que existe un principio de territorialidad de los impuestos según el cual los Estados acaban gravando aquellos hechos económicos que tengan algo que ver con su territorio, ya sea porque hayan sido realizados en el mismo, o ya sea porque hayan sido llevados a cabo por residentes en el mismo.

---

imposición. Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en Sentencias de 26 de junio de 2000 y 18 de septiembre de 2002.

92 En relación con esta cuestión entendemos que el Estado español sigue las recomendaciones planteadas en OECD, Committee on Fiscal Affairs. «Tax sparing: a reconsideration». París, 1998, y no permite la deducción de los impuestos no pagados de manera unilateral. Otra cosa es que dicha cuestión pueda tenerse en cuenta a la hora de firmar convenios para evitar la doble imposición.

Precisamente, esta conexión con el territorio hace que los sujetos pasivos acaben siendo gravados en el territorio de aplicación de un determinado impuesto por criterios personales, cuyos puntos de conexión son la residencia, el domicilio o la nacionalidad, y por criterios reales, cuyos puntos de conexión son la obtención de rentas en el Estado o que el pagador de las rentas tenga en él la residencia.

Hemos continuado nuestro estudio entrando en el análisis de la doble imposición internacional (Capítulo 2).

De la revisión de las diferentes situaciones que pueden llevar al nacimiento de la doble imposición así como de las diversas definiciones revisadas y del análisis de sus características, hemos podido obtener una definición nueva, que incluye todos aquellos supuestos que finalmente hemos considerado como generadores de la doble imposición internacional, y que transcribimos a continuación:

Concurre doble imposición internacional cuando dos (o más) entes jurídico-públicos autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una carga fiscal global superior, ya sea en el propio ejercicio o bien en ejercicios futuros, a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo.

En el apartado, hemos entrado a analizar los métodos que eliminan o mitigan la doble imposición internacional o sus efectos.

En relación con los mismos y de acuerdo con la definición de doble imposición mencionada, que define, por lo tanto, qué es lo que debemos eliminar, hemos llegado a la conclusión de que, en el ámbito del impuesto sobre sociedades, el sistema de exención elimina la doble imposición (neutralidad en sede de la fuente), y que el sistema de imputación elimina los efectos producidos por la misma (neutralidad en sede de residencia).

No hay duda de que de los dos sistemas, el que trae menos complicaciones y que es más fácil de gestionar es el de exención. Aun así, el método de imputación nos aporta, en primer lugar, una igualdad de trato de todos los contribuyentes en sede del Estado de residencia (lo cual entendemos que es deseable), y nos aporta también algunas ventajas

adicionales, en el caso de que los establecimientos permanentes puedan obtener rentas negativas en el extranjero. En este caso, la posibilidad de compensar dichas bases imponibles negativas obtenidas en el extranjero, con bases imponibles positivas obtenidas en el Estado de residencia constituye un punto a favor del método de imputación a ser considerado en el ámbito de la planificación fiscal internacional.

Finalmente, una vez estudiada la doble imposición y los métodos unilaterales para eliminarla o mitigar sus efectos, hemos entrado a analizar la implementación de estas cuestiones en la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Estado español.

Después de repasar la evolución del tratamiento de la doble imposición desde la redacción originaria de la Ley n.º 43/1995 hasta la redacción vigente hoy en día del RDL n.º 4/2004, hemos procedido a analizar las características del Impuesto sobre Sociedades vigente en la actualidad.

De esta revisión hemos podido concluir, en primer lugar, que en la actualidad, el Impuesto sobre Sociedades del Estado español cuenta tanto con el método de exención como con el método de imputación (entendemos que el Régimen Especial de Transparencia Fiscal Internacional se corresponde con la modalidad de imputación si bien la diferencia entre un sistema y el otro es, que en el régimen de transparencia fiscal internacional las rentas integradas en la base lo son, con independencia de que se hayan distribuido o no los beneficios obtenidos por parte de la sociedad filial). Por lo que respecta al método de exención, su aplicación está condicionada, entre otros, a una tributación efectiva en el extranjero por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español. Por lo que respecta al de imputación, la versión introducida en el Impuesto sobre Sociedades analizado, es la denominada versión ordinaria o limitada, según la cual las cuotas extranjeras deducibles lo serán hasta la cantidad que dichas rentas hubieran tributado en el Estado español.

Consideramos también interesante la anomalía detectada en el título del artículo 21 del TRLIS, según el cual el método de exención allí contenido está pensado para la eliminación de la doble imposición internacional de carácter económico cuando, después de su análisis (tanto cronológico como estático en su versión final), debemos concluir que, la doble imposición internacional que está eliminando es la de carácter jurídico.

Por lo que respecta al análisis de los requisitos de ambos métodos consideramos que, en la actualidad, la referencia a que se haya satisfecho en el extranjero un «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» aporta una mayor seguridad jurídica que el concepto «características similares» que encontrábamos anteriormente en algunos artículos de la norma.

Por lo que respecta al requisito de desarrollo de una actividad económica en el extranjero, recomendamos revisar la redacción del artículo en cuestión, para evitar la posible burla de la limitación en cuestión, expuesta en el apartado 4.3.3 del presente estudio.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez García, S.; M.L. Fernández de Soto Blass, A.I. González González. «La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea. Entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales». Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, documentos, doc. 15/03.
- Barnadas Molins, F. «Tributación de no residentes y fiscalidad internacional». Barcelona: Ediciones Gestión 2000, 1997.
- Borrás Rodríguez, A. «La doble imposición: Problemas Jurídico-Internacionales». Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- Calderón Carrero, J.M. «La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación». Madrid: McGraw-Hill Interamericana de España, 1997.
- Castillo Solsona, M. «La tributación de las personas físicas no residentes en España en imposición sobre la renta: fundamento, evolución histórica y modelo vigente». Alicante: Biblioteca virtual Miguel de Cervantes, 1999.
- Commission of the European Communities: Conclusions and recommendations of the committee of independent experts on company taxes. Office for official publications of the European Communities, Luxembourg, 1992.
- Cordón Ezquerro, T. (Director), J.J. Rubio Guerrero, R. Cosín Ochaíta, *et. al.* «Manual de fiscalidad internacional». *Instituto de Estudios Fiscales*, diciembre 2007, 3.ª Ed.

- Del Arco Ruete, L. «Doble imposición internacional y derecho tributario español», Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. Madrid, 1977.
- Departamento de asuntos económicos y sociales internacionales de la ONU: «Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo». Naciones Unidas, 2001.
- Farré Español, J.M. «La doble imposición modelo OCDE 1992». Barcelona: EINIA, 1994.
- Ferreiro Lapatza, J.J. «Curso de Derecho Financiero español». Madrid: Marcial Pons, 1986.
- González-Cuéllar Serrano, M.L. «La doble imposición de dividendos». Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2003.
- González Poveda, V. «Tributación de no residentes». *La Ley*, 1993, 2.ª Ed.
- Gota Losada, A. «Tratado del impuesto sobre sociedades». Madrid: Extecom, 1988.
- Lang, M. «Avoidance of double non-taxation». Wien: Linde verlag Wien, 2003.
- Laorden, J.; J. Arqués (directores) y F. Carreño, *et. al.* «Comentarios al Impuesto sobre Sociedades», tomo I. Barcelona: Civitas, 1998.
- López Espadafor, C.M. «Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo». Madrid: McGraw-Hill, 1995.
- OCDE, Committee on Fiscal Affairs. «*Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*». París: OCDE publications, julio 1998.
- OECD, Committee on Fiscal Affairs. «Model tax convention on income and on capital, condensed version». París: OCDE publications, julio 2008.
- OECD, Committee on Fiscal Affairs. «Tax sparing: a reconsideration». París: OECD publications, 1998.
- Ruiz García, J.R. «La deducción por dividendos en el sistema tributario español». Madrid: Civitas, 1991.
- Sainz de Bujanda, F. «Hacienda y derecho». Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, vol. 1.

- SERRANO ANTÓN, F. (Coordinador), *et. al.* «Fiscalidad internacional». Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001.
- SMITH, Adam. «Investigación de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones». Barcelona: Bosch, 1933.

Parte IV

Aportes de juristas peruanos

Reflexiones sobre la seguridad jurídica en materia tributaria: ¿es estable el ordenamiento jurídico en el Perú?

*Abdías T. Sotomayor Vértiz**

SUMARIO: *1. Introducción.– 2. Evaluación del quehacer tributario en el Perú.– 2.1. Buscando un horizonte tributario claro. Realidad y perspectivas del Impuesto a la Renta.– 2.2. Evaluando los Impuestos al Consumo: problemas en el cobro del Impuesto General a las Ventas y en el Impuesto Selectivo al Consumo.– 3. Cuestiones a tener presente en materia tributaria, para proteger los intereses y derechos de los contribuyentes. Reevaluando el rol del Tribunal Fiscal.*

1. INTRODUCCIÓN

El propósito del presente artículo no es crear incertidumbre o cuestionamientos al actuar de las distintas administraciones tributarias (nacionales, regionales o locales) o remecer el ordenamiento jurídico tributario peruano; por

* Abogado y Magíster en Derecho Internacional Económico. Pontificia Universidad Católica del Perú. Ex Profesor del curso Derecho de la Inversión Extranjera e Integración. Centro de Educación Continua de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Ex Profesor del curso Derecho Antidumping de la Maestría en Derecho de la Competencia y Propiedad Intelectual de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

el contrario, lo que busca es generar un espacio para la reflexión en torno al respeto de los derechos de todo contribuyente y sobre todo a la necesidad de que en el Perú se cuente con una verdadera estabilidad tributaria y que los ingresos tributarios permitan el desarrollo sostenible del país.

Nuestro trabajo busca absolver las siguientes dudas o cuestionamientos: ¿el ordenamiento jurídico tributario es estable?, ¿se puede confiar en las administraciones tributarias?, y por último, ¿qué se necesita para que las cosas cambien en el Perú? Para contestar a nuestras preguntas, nuestro trabajo irá evaluando una serie de puntos y como conclusión pretendemos dar respuesta a cada interrogante.

2. EVALUACIÓN DEL QUEHACER TRIBUTARIO EN EL PERÚ

2.1. Buscando un horizonte tributario claro. Realidad y perspectivas del Impuesto a la Renta

Una primera idea que nos viene a la mente a los que hemos incursionado en el campo del Derecho Tributario es que las normas en el Perú siempre han cambiado en forma casi constante,[1] a manera de anécdota, todo abogado especializado en temas tributarios lee las normas legales con especial atención los meses de diciembre de cada año, la razón es que en esas fechas siempre se espera algún cambio normativo vinculado con las reglas del cálculo del Impuesto a la Renta —IR— (el típico ejemplo de impuesto de periodicidad anual y que tiene una gran importancia para los empresarios nacionales e inversionistas extranjeros).

Nuestra Constitución Política señala, artículo 74, que las leyes que rigen tributos de periodicidad anual surten efectos a partir del 1 de enero del año siguiente, es decir, que las modificaciones al impuesto a la renta deben ser aprobadas el año anterior al ejercicio fiscal en que vayan a ser aplicadas o exigidas; por esta razón es que siempre se tiene que consultar la Gaceta Jurídica o Diario Oficial para verificar que

---

[1] No pretendemos con el presente trabajo hacer una suerte de Historia del Derecho Tributario en el Perú, a pesar que ello sí sería un interesante trabajo que creemos debería realizarse en el Perú, como una muestra de cómo siempre se han generado inestabilidades normativas (ésta es una deuda que desearía en un momento cumplir, no sólo como trabajo de investigación sino sobre todo como un trabajo a ser usado por cualquier persona que decida hacer empresa en el Perú.

las leyes con contenido tributario no hayan cambiado el año anterior, incluso la revisión debe realizarse hasta el mismo día 31 de diciembre, incluso consultando, de ser el caso, la edición matutina y eventualmente una edición vespertina.

Ya desde la Constitución podemos afirmar que existen problemas, y estos a mi parecer son los siguientes:

- En el Perú las Constituciones son cambiantes (no deberían de serlo).
- La Constitución del Perú no garantiza que los cambios a las leyes de Impuesto a la Renta, no puedan ser modificados anualmente sino, por ejemplo, cada quinquenio (esto no sería necesario si mas bien nuestros políticos garantizasen la estabilidad jurídico tributaria).
- La Constitución del Perú no hace una enumeración de los Impuestos que se pueden imputar (esto tampoco es necesario, es responsabilidad de los órganos decisiones de todo Estado garantizar la estabilidad fiscal).

Mi primera reflexión sería sobre el Impuesto a la Renta, y es respecto a que el Congreso de la República está en la aptitud de modificar las reglas de éste importante tributo, afectando las decisiones de las personas naturales o jurídicas, ya que por ejemplo de un momento a otro la tasa del impuesto (importante factor de determinación del tributo anual a pagar) puede ser cambiada.

Nuestra Constitución no dispone cada cuánto tiempo se puede modificar el Impuesto a la Renta, eso en principio no sería necesario ya que es responsabilidad de los actores políticos el garantizar una Política Fiscal o Tributaria estable; sin embargo, considero que no estaría mal que la Carta Magna del Perú tuviese ciertas reglas para limitar la potestad de introducir año tras año (o incluso en cualquier momento como puede ser el caso de tributos que tienen una periodicidad mensual como es el Impuesto General a las Ventas —IGV—) modificaciones en las leyes tributarias.

En el Perú más bien se ha optado por la posibilidad de acuerdos complementarios que otorguen la estabilidad. El artículo 62 de la Constitución reconoce la figura de los contratos-ley, ello con la finalidad de otorgarle una protección jurídica a los inversionistas. Mediante esta modalidad contractual, el Estado puede establecer garantías y otorgar

seguridades, pero esta regla es especial, no es una regla general, los contratos-ley se celebran con determinados grupos de inversionistas como por ejemplo los concesionarios de servicios públicos, grandes empresas explotadoras de recursos naturales como los minerales, así como industrias que representen grandes inversiones monetarias (aeronavegación, cervecera, etc.).

Si bien el artículo 62 de la Constitución ha considerado la figura de los contratos-ley, lo cierto es que ello no es una garantía general para todos los potenciales contribuyentes del erario nacional, las personas naturales, por ejemplo que perciben reglas de primera, segunda, cuarta o quinta categoría para efectos del impuesto a la renta, no pueden acceder a los contratos-ley los cuales están reservados para determinados contribuyentes de tercera categoría.

Nuestra primera gran reflexión es que en el Perú no ha habido una tradición de mantener estable el marco jurídico tributario, y ello se ha debido a que cada equipo de gobierno al interior del Poder Ejecutivo de turno, no ha garantizado un horizonte tributario estable, los diversos partidos o agrupaciones políticas que han estado al frente del país, no han llegado a un consenso sobre la necesidad de tener un marco estable en materia tributaria que garantice la posibilidad de atraer inversiones del exterior y sobre todo de generar confianza en el país y sobre todo en su sistema tributario.

Consideramos que los integrantes de los Poderes Legislativo y Ejecutivo deben reflexionar sobre la estabilidad jurídico-tributaria, y sólo efectuar cambios normativos cuando se cumplan con las siguientes condiciones:

- Consenso mayoritario.
- Se considere la carga tributaria que imponen países vecinos con los cuales competimos por atraer inversiones.
- Los cambios sean el resultado de una reforma tributaria integral que se haya evaluado durante 15 o 20 años.
- Se busque la simplificación de la gestión tributaria en pro del interés del contribuyente.
- No se violen principios tributarios esenciales como el de No Confiscatoriedad.

- Cambios normativos intempestivos, sólo deben responder a situaciones de extrema necesidad fiscal.

Si lo que buscamos es el desarrollo del país, es necesario que la carga tributaria sea competitiva en comparación con otros países de la región, los tributos en general, y en especial los impuestos, juegan un rol importante ya que para las personas jurídicas y las naturales, representan en términos prácticos el costo de vivir, desarrollarse y crecer económicamente en un determinado territorio. Si a una alta carga tributaria le agregamos que constantemente se efectúan cambios normativos, podemos afirmar que el escenario no es el mejor para cualquier actor.

Los constantes cambios normativos son un riesgo para los contribuyentes, son el riesgo que de un momento a otro el Estado decida afectar su riqueza (patrimonio o ganancias) o incuso su propia vida (vía impuestos al consumo), ya que los tributos son cargas económicas. Vivir en un país cuesta, acceder a determinados servicios cuesta, pero los costos deben tener un límite para que sean aceptados por las personas, y los riesgos de la elevación de la carga tributaria deben minimizarse.

Como parte del fenómeno de la globalización, los Estados se preocupan por brindar mejores servicios, y uno de esos servicios es el de ser un lugar atractivo para vivir o para invertir. El Impuesto a la Renta, al gravar las ganancias de las personas naturales o jurídicas juega un rol importante en generar las condiciones para que un determinado país se vuelva más o menos atractiva para los extranjeros o incluso para sus propios connacionales.

El Perú por ejemplo ha optado por diversos supuestos para que en materia de impuesto a la renta una persona, natural o jurídica, sea calificada como contribuyente, por ejemplo se ha considerado la regla del domicilio para gravar a toda aquella persona que tenga su domicilio en territorio peruano. Otro criterio empleado ha sido el de la nacionalidad, por el cual los que son peruanos son considerados contribuyentes respecto del universo de sus rentas que puedan obtener en cualquier lugar del mundo.

Estos criterios para la determinación del impuesto a la renta nuevamente son ejemplos de cómo las propias leyes no expresan estabilidad o predictibilidad. Si un grupo de inversionistas extranjeros decide invertir en el Perú y crear una empresa con sede social en Perú, automáticamente

le resultarían de aplicación las reglas de la nacionalidad; si sus ingresos son de fuente peruana (explotación de recursos o actividades localizadas en el Perú) no habría mayor problema para exigir que la empresa pague en al fisco del Perú, pero si la empresa a su vez tiene ingresos provenientes de actividades desarrollas en terceros países, la respuesta de la globalización es que se pague al fisco vinculado con la fuente generadora de la riqueza.

Con el ejemplo de la nacionalidad o del domicilio observamos que la ley de Impuesto a la Renta del Perú no ha seguido las corrientes mayoritarias de los países que apunta a utilizar la ubicación geográfica de la fuente generadora de riqueza como el criterio objetivo a tenerse en cuenta para determinar cuál es la autoridad tributaria competente.

Para algunos que alegarían la defensa de la autonomía de cada Estado de normar las relaciones jurídicas, se les podía hacer la precisión de que el ordenamiento jurídico de cada país debe determinar los criterios para hacer exigible determinado impuesto sin incurrir en excesos. Si bien este es un sustento válido, lo cierto es que, nuevamente considerando el fenómeno de la globalización y los niveles de competitividad entre los países, los criterios no pueden ser contrarios a las corrientes mundiales. Un ejemplo de un criterio arbitrario sería gravar con Impuesto a la Renta a una aerolínea, que no está domiciliada en Perú y que no tiene como punto de salida o destino al Perú, que surca los cielos de territorio peruano, sólo por el hecho que existe la posibilidad física que pueda aterrizar o en todo caso de que el sólo hecho de surcar el espacio aéreo peruano es un elemento de conexión con las reglas tributarias que gravan la explotación comercial.

El ejemplo señalado en el párrafo anterior puede resultar gracioso, pero para un inversionista extranjero, acostumbrado a las reglas de su propio país por las cuales por ejemplo el impuesto a la renta está asociado a localización de la fuente, el cobro de dicho tributo en función al domicilio o a la nacionalidad, le puede resultar una suerte de «lenguaje» extraño, difícil de comprender, llegando a calificarlo incluso como una barrera. Si a todo esto le sumamos las series de reglas para la determinación final del impuesto, y al hecho de que en el Perú no todo esté escrito en la ley o el reglamento sino también en disposiciones de la propia administración tributaria (presentada por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria —SUNAT—), no nos extraña

que cada inversionista tenga que solicitar opinión legal a varios estudios de abogados especializados en Derecho Tributario no sólo antes de realizar su inversión sino sobre todo, durante cada ejercicio fiscal ya que las reglas cambian.

Los Convenios para evitar la doble imposición tributaria por concepto de Impuesto a la Renta son ejemplos de cómo se busca luchar contra las barreras dispuestas por los Estados, de esta forma se trata de respetar el criterio de la localización de la fuente como regla a seguir. Vía tratados o convenios internacionales, con incidencia tributaria, dos o más países deciden facilitar o simplificar el Derecho Tributario en lo referente al impuesto a las ganancias. La razón de ser de estos convenios es evitar que una persona, principalmente persona jurídica, tenga que asumir las cargas tributarias por Impuesto a la Renta de diferentes países que utilizan distintos criterios para la determinación de la condición de contribuyente (como el de la nacionalidad, domicilio y localización de la fuente), de esta forma la persona sólo tendrá que pagar éste impuesto en un solo país.

El Perú frente a esta realidad tiene las siguientes alternativas:

- Debería suscribir Convenios para evitar la doble imposición de Impuesto a la Renta con varios países, en especial con aquéllos con los que quiere mantener y mayor flujo de inversiones.
- Debería modificar su legislación nacional con la finalidad de que la exigibilidad del impuesto a la renta sólo tome como criterio la localización de la fuente.
- Los tratados de libre comercio que viene negociando o evaluando negociar el Perú, deberían considerar puntos centrales sobre las reglas para la exigibilidad del Impuesto a la Renta.

El Perú tiene vigentes Convenios para evitar la doble imposición tributaria por concepto de Impuesto a la Renta con los Gobiernos de Chile (incorporado al ordenamiento jurídico interno mediante Resolución Legislativa n.° 27905 y aplicable desde el 1 de enero del 2004) y Canadá (incorporado al ordenamiento jurídico interno mediante Resolución Legislativa n.° 27904 y aplicable desde el 1 de enero del 2004), así como con la Comunidad Andina de Naciones —CAN— (antes denominado Acuerdo de Cartagena) conforme a las disposiciones de la Decisión n.° 40 del 16 de noviembre de 1971 y la n.° 578 del 4 de mayo del 2004.

El Poder Ejecutivo ha suscrito otros dos Convenios para evitar la doble imposición tributaria por concepto de Impuesto a la Renta, los cuales han sido ya aprobados, pero se está a la espera de la ratificación por parte del Congreso de la República, ellos son los siguientes:

- Con el Gobierno de la República Federativa de Brasil suscrito el 17 de febrero del 2006 y aprobado mediante Resolución Suprema n.° 213-2006-RE de 21 de junio del 2006.
- Con el Reino de España suscrito el 6 de abril del 2006 y aprobado mediante Resolución Suprema n.° 254-2006-RE de 6 de abril del 2006.

Actualmente (diciembre del 2006) el Perú, según información de la página web oficial del Ministerio de Economía y Finanzas, viene negociando la suscripción de Convenios para evitar la doble imposición tributaria por concepto de Impuesto a la Renta con los siguientes países:

- Francia
- Italia
- Reino Unido
- Suecia
- Suiza, y
- Tailandia

Como se puede observar, la idea del Gobierno del Perú es robustecer las relaciones con inversionistas extranjeros de las principales economías del mundo internacionales, y la forma adoptada es asegurar que realicen inversiones fuera de sus países y se aplique la teoría de la fuente de generación de riqueza como una forma de asegurarles que sólo pagarán Impuesto a la Renta en un solo país, de esta forma se logra cierta unificación en algunos aspectos tributarios esenciales.

Si bien los convenios o tratados son de suma importancia, lo cierto es que lo más lógico resultaría que las propias legislaciones internas se modificasen y de esta forma se adoptase la teoría de localización de la fuente como regla a seguir en materia de Impuesto a la Renta. Los convenios o tratados son el resultado de labores políticas entre dos Estados, lo cual tiene sus propios plazos y dependerá de la voluntad de más de un actor, en cambio las modificaciones normativas internas están bajo el control de las autoridades de un país.

A continuación adjuntamos un cuadro del Ministerio de Economía y Finanzas en donde se observa la evolución de los niveles de las inversiones extranjeras en el país por país de origen:

PAIS	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007(p)
ALEMANIA	75.12	92.03	99.09	99.50	100.73	101.40	103.04	104.51
ARGENTINA	62.88	63.02	33.23	33.23	33.23	33.23	35.31	35.31
AUSTRALIA	0.01	153.55	155.79	155.79	155.79	155.79	155.79	155.79
AUSTRIA	3.39	4.55	4.96	4.96	4.96	4.96	5.90	5.90
BAHAMAS ISLAS	6.74	6.75	13.82	25.89	25.89	26.17	103.99	108.52
BAHRAIN	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00	25.00
BÉLGICA	57.34	57.34	86.19	109.11	109.28	109.28	109.28	79.28
BOLIVIA	4.68	4.68	4.68	4.68	4.68	4.68	4.68	4.68
BRASIL	59.08	42.15	47.72	46.61	47.41	259.07	335.97	335.97
CANADÁ	182.67	186.88	183.42	179.89	212.11	162.33	241.22	241.22
CHILE	475.55	589.40	621.92	603.67	463.48	465.67	519.93	520.81
CHINA	122.16	122.16	122.16	122.16	122.16	122.16	122.16	122.16
COLOMBIA	71.74	79.05	253.43	255.49	255.54	260.26	338.82	351.25
COREA	20.69	20.69	28.22	39.29	44.82	44.82	48.25	48.25
ECUADOR	40.50	40.50	40.53	40.55	49.32	53.57	53.57	53.57
EE.UU.	1,994.78	1,906.14	1,770.51	1,807.56	1,993.90	2,317.11	2,671.07	2,676.64
ESPAÑA	4,382.49	4,356.09	4,398.35	4,400.72	4,721.58	4,731.96	4,643.29	4,622.26
FINLANDIA	0.13	0.13	0.13	0.13	0.13	1.34	1.34	1.34
FRANCIA	198.67	413.33	355.51	27.96	27.96	27.98	27.98	27.98
ITALIA	50.32	58.06	63.91	167.11	269.60	248.80	144.61	144.62
JAPÓN	102.20	102.20	105.70	105.73	105.73	232.57	242.79	242.79
LIECHTENSTEIN	13.90	13.90	13.92	13.92	13.92	13.92	12.69	12.69
LUXEMBURGO	19.04	27.92	37.95	37.95	24.24	23.55	22.04	39.15
MÉXICO	19.39	21.47	21.79	21.79	21.79	437.16	437.16	437.16
NUEVA ZELANDIA	6.85	6.85	6.85	6.85	6.85	6.85	6.85	6.85
PAÍSES BAJOS	847.45	1,085.08	1,280.72	1,170.53	1,161.22	786.54	820.99	821.24
PANAMÁ	551.00	560.66	674.35	887.83	900.78	802.62	832.52	870.40
PORTUGAL	15.38	35.44	35.44	37.29	37.29	37.29	37.29	37.29
REINO UNIDO	2,174.59	2,259.55	2,346.95	2,425.13	2,057.81	2,047.47	2,530.87	2,552.89
RUSIA	0.19	0.19	0.51	0.51	1.07	2.51	2.51	2.51

SINGAPUR	—	—	—	—	20.00	20.00	123.50	123.50
SUECIA	59.78	57.09	55.80	55.45	55.46	53.98	53.98	53.98
SUIZA	244.94	248.15	249.61	259.29	263.99	271.57	271.99	272.22
URUGUAY	127.52	151.46	150.95	147.74	162.97	163.79	168.47	175.35
VENEZUELA	10.23	10.23	10.23	10.23	10.23	10.23	10.23	10.23
OTROS	119.46	120.33	117.12	117.31	49.32	49.32	49.33	49.33
TOTAL	12,145.85	12,922.02	13,416.44	13,446.83	13,560.21	14,114.91	15,314.43	15,372.64

Fuente: (http://www.proinversion.gob.pe/0/0/modulos/JER/PlantillaStandard.aspx?ARE=0&PFL=0&JER=1743).

El cuadro nos demuestra cómo el Perú, a pesar de no contar con un gran número de Convenios para evitar la doble tributación, es un país que atrae inversiones del exterior. Por esas razones creemos que Perú debería suscribir prioritariamente este tipo de convenios con el Reino Unido y con los Estados Unidos de América, así como con Holanda (Países Bajos), con Panamá y con Suiza, considerando los niveles de inversión que dichos países vienen realizando en el país.

Dos cuadros de la Agencia Gubernamental de Promoción de la Inversión en Perú —ProInversión—, nos ratifica el análisis realizado por el Ministerio de Economía y Finanzas respecto de la Inversión Extranjera Directa (IED):

Cuadro 1

STOCK IED PRINCIPALES PAÍSES
(MILLONES US$)

PAÍS	2007 (p)
ESPAÑA	4 622,3
EE.UU.	2 676,6
REINO UNIDO	2 552,9
PANAMÁ	870,4
PAÍSES BAJOS	821,2
CHILE	520,8
MÉXICO	437,2
COLOMBIA	351,3
BRASIL	336,0

SUIZA	272,2
JAPÓN	242,8
CANADÁ	241,2
URUGUAY	175,3
AUSTRALIA	155,8
ITALIA	144,6
SINGAPUR	123,5
CHINA	122,2

* Stock de IED a junio del 2007

Fuente: ProInversión

Cuadro 2

STOCK IED POR SECTOR DE DESTINO

(MILLONES **US$**)

SECTOR	2006*	%
AGRICULTURA	45,0	0.29%
COMERCIO	604,5	3,93%
COMUNICACIONES	4 863,3	31,64%
CONSTRUCCIÓN	123,9	0,81%
ENERGÍA	1 645,3	10,70%
FINANZAS	1 924,7	12,52%
INDUSTRIA	2 313,5	15,05%
MINERÍA	2 889,0	18,79%
PESCA	150,1	0,98%
PETRÓLEO	207,9	1,35%
SERVICIOS	276,9	1,80%
SILVICULTURA	1,2	0,01%
TRANSPORTE	248,4	1,62%
TURISMO	62,1	0,40%
VIVIENDA	16,7	0,11%
TOTAL ACUM.	**15 372,6**	**100%**

* Stock de IED a junio del 2007

Fuente: ProInversión

El segundo cuadro nos brinda información sobre los sectores que reciben mayores niveles de inversión, lo cual debería ser tomado en cuenta para analizar políticas tributarias de promoción de la inversión en determinados sectores económicos. Por ejemplo, los sectores de pesca, transportes y turismo no tienen elevados niveles de inversión, y en el Perú tales sectores deberían contar con importantes niveles de inversión para generar mayor riqueza en el país, teniendo en cuenta principalmente que el Perú ha optado por la estrategia de ampliar su mercado hacia el exterior vía la suscripción de Tratados de Libre Comercio, con lo cual no solamente se exportarán bienes sino que el Perú será una importante plaza para los turistas.

Para culminar con el tema de los convenios para evitar la doble imposición tributaria por concepto de impuesto a la renta, debo señalar que lo recomendable será la planificación de las políticas tributarias, midiendo los efectos de cada una de las disposiciones que afectan el impuesto a la renta como, por ejemplo, sería la tasa o la fórmula de cálculo de la renta neta o base imponible.

Hasta el momento podemos afirmar que el sistema tributario de Impuesto a la Renta del Perú tiene sus imperfecciones desde el punto de promover a nuestro país como destino de las inversiones extranjeras; no consideramos al ordenamiento como manifiestamente ilegal (aunque de hecho han existido experiencias de ilegalidades cometidas en el Perú) sino más bien lo consideramos como ineficiente o poco competitivo en comparación con otros ordenamientos tributarios.

Abordando otro tema del Impuesto a la Renta en el Perú, debemos analizar lo referido a los supuestos de inafectaciones (expresas o tácitas) y de exoneraciones, ya que ello también influye en convertir al Perú en un país que atraiga grandes flujos de inversiones.

Si por un lado es necesaria la estabilidad en las reglas de juego del impuesto a las ganancias, lo cierto es que también estamos frente a la permanencia de reglas que garanticen que está gravado en el país y que no estará gravado, por lo que las definiciones legales de supuestos de inafectación o de exoneración deben ser lo más claras posibles y no ser objeto de variación constante en el tiempo.

Una manera de cómo el Perú ha pretendido el desarrollo de determinadas zonas geográficas (principalmente zonas de selva o de

frontera) o incluso actividades (como, por ejemplo, la educación como supuesto no afecto al pago de impuestos) ha sido la figura de las inafectaciones y las exoneraciones. El Perú, al igual que otros países, cuenta con este tipo de dispositivos, pero cabe preguntarse qué ocurre si es que constantemente los supuestos de inafectación o de exoneración son ampliados o reducidos, acaso ello no genera una incertidumbre y desorden tanto para los administrados como para las propias Administraciones Tributarias.

Si un país opta por efectuar constantes cambios a los supuestos no gravados, el efecto es negativo, nuevamente se genera incertidumbre o inestabilidad, tanto para los particulares como para las propias entidades públicas vinculadas con la administración de tributos. La decisión de no incluir determinadas hipótesis de incidencia tributaria debe responder a la decisión pensada y planificada de cada Estado de decidir qué se grava y qué no. Tan criticable como es el hecho de que constantemente se efectúen modificaciones a las reglas que rigen la determinación del Impuesto a la Renta lo es el hecho de que una actividad que estaba exonerada o no afecta de un momento a otro se convierta en una actividad afecta, y ello se debe a que el efecto es que se genera la desconfianza en el país.

Dejando de lado los supuestos de afectación, inafectación y de exoneración, también debemos reparar que la Ley de Impuesto a la Renta no sólo son unos cuantos artículos que contengan disposiciones sobre base imponible y tasas, por el contrario, usualmente son las normas tributarias mas extensas y complejas (sin contar los contenidos de los código tributarios) conteniendo, por ejemplo, reglas para las depreciaciones y amortizaciones de bienes y derechos, disposiciones para compensar las pérdidas o permitir su arrastre. Las leyes sobre el Impuesto a las Ganancias son normas muy detallistas con la finalidad de garantizar y respetar los derechos de las personas y a la par proteger los intereses del erario nacional.

Si entendemos que las normas representan una unidad con cierta lógica, debemos asumir que el cambio de algunas disposiciones del texto de una ley pueden influir en la aplicación e interpretación de otros artículos de la misma ley, por ello lo usual es encontrar que al interior de las leyes de Impuesto a la Renta existe una coherencia entre sus diferentes artículos, de esta forma se logra una armoniosa interpretación de la ley.

No obstante las consideraciones señaladas en el párrafo anterior, el Perú se ha caracterizado por haber hecho uso de la figura del denominado «Impuesto Mínimo a la Renta», bajo la cual se le exigía que las personas que no habían obtenido utilidades al final de un ejercicio fiscal, tuviesen igual la obligación de pagar un impuesto mínimo calculado sobre la base de determinados los activos, con lo cual el Impuesto a las Ganancias más bien se distorsionaba y se convertía en una suerte de Impuesto al Patrimonio pero sin determinadas garantías que no lo tornasen en confiscatorio y afectasen los derechos de los contribuyentes.

Lo que acabamos de señalar no es alejado de la realidad, en la década de los años noventa en el Perú existió el supuesto del Impuesto Mínimo a la Renta, cuya legalidad y exigibilidad fue atacada mediante acciones de garantía constitucional (procesos de amparo) sobre la base de que dicha disposición era contraria al principio de No Confiscatoriedad que rige el Derecho Tributario.

Con el Impuesto Mínimo a la Renta encontramos una nueva razón para preguntarnos si en el Perú existe seguridad jurídica, o incluso interrogarnos sobre si la materia tributaria no debería tener prohibiciones expresas que impidan que se incurra en excesos.

El caso del Impuesto Mínimo a la Renta pone en evidencia que el legislador puede llegar a incurrir en ciertos excesos, pero sobre todo, que no se cuenta con una política fiscal uniforme o coherente. Cuando el Impuesto Mínimo a la Renta existía, en lugar de tratarse de un impuesto que gravaba la generación anual de ganancias o rentas, más bien se convertía en un impuesto de carácter patrimonial. Esto tipo de situaciones son dañinas para los sistemas tributarios ya que ponen en evidencia que la propia administración pública confunde conceptos, con el agravante de convertir en confiscatorio a un impuesto.

Lo paradójico de la creación del Impuesto Mínimo a la Renta es que tanto la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria —SUNAT— (organismo nacional recaudador de impuestos nacionales) como el Tribunal Fiscal, órgano del Ministerio de Economía y Finanzas y máxima instancia administrativa en materia tributaria, consideraron que era legal la exigibilidad del pago de este impuesto, es decir, que los entes especializados en temas tributarios no han garantizado los derechos de los contribuyentes, sino más bien realiza acciones confiscatorias.

Conforme a las disposiciones del Código Tributario vigente en el Perú, artículo 154, debería ser el Tribunal Fiscal la entidad que mediante sus resoluciones, fuese la autoridad que interpretase de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, de esta forma se convertiría en verdadera fuente de Derecho. Esto lamentablemente no ha ocurrido en casos importantes en que los contribuyentes necesitaban una protección, por el contrario, ha sido el propio Tribunal Constitucional que mediante acciones de garantía, procesos de amparo, ha protegido los derechos de los contribuyentes frente a determinados abusos e ilegalidades del propio ordenamiento jurídico. A continuación citamos una serie de casos en los cuales el Impuesto Mínimo a la Renta ha sido objeto de cuestionamientos.

Mediante resolución del 4 de agosto de 2005, la Sala Primera del Tribunal Constitucional en la causa n.° 4623-2005-PA/TC, atendiendo al recurso de agravio constitucional interpuesto por Cogorno S.A. contra la resolución de la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, ha declarado FUNDADA la demanda de acción de amparo interpuesta contra la SUNAT, y en consecuencia, ha ordenado que se deje sin efecto la Orden de Pago n.° 011-01-0055257 correspondiente al pago a cuenta del Impuesto Mínimo a la Renta por el mes de diciembre de 1996. En el tercero considerando del fallo constitucional se ha señalado lo siguiente:

> «En reiterada jurisprudencia (STC n.° 0646-1996-AA/TC, n.° 0917-2003-AA/TC, n.° 0676-2005-PA/TC y n.° 3859-2004-AA/TC), este Tribunal ha subrayado que el Impuesto Mínimo a la Renta es inconstitucional por violar el principio de no confiscatoriedad de los tributos, y que tal inconstitucionalidad radica en que en el seno de una ley (como el Decreto Legislativo n.° 774) destinada a gravar la renta se termine gravando la fuente productora de la misma.
>
> En ese sentido, la incongruencia de un medio (el Impuesto Mínimo a la Renta) con los fines que perseguía el legislador tributario (gravar la renta) es lo que en dicho caso se consideró inconstitucional. Por tanto, no importa si la empresa ha generado beneficios, ganancias o rentas, o si ha incurrido en pérdidas, la aplicación de los artículos del Decreto Legislativo n.° 774, referidos al Impuesto Mínimo a la Renta, no pueden surtir efectos».

El fallo n.° 4623-2005-PA/TC, al declarar fundada la acción de amparo, ordenó dejar sin efecto las Órdenes de Pago n.^{os} 071-1-11143, 071-1-11144, 071-1-11145, 071-1-11146, 071-1-11147, 071-1-11148, 071-

1-11149, 071-1-11150 emitidas por la SUNAT, de esta forma el propio Tribunal Constitucional no sólo reconocía que se estaban vulnerando derechos de las personas jurídicas a las cuales se les cobraba este impuesto, sino que también declaraba la nulidad de los actos administrativos contenidos en dichas Órdenes de Pago.

En la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en la causa n.° 646-96-AA/TC, de fecha 28 de octubre de 1996 se ha considerado que los artículos 109 y 110 del Decreto Legislativo n.° 774, al establecer la exigencia del Impuesto Mínimo a la Renta, aplicable a las personas que no se encontraban afectas al pago del Impuesto a la Renta, suponen una desnaturalización desproporcionada del propio Impuesto a la Renta.

La distorsión que se generó con este «impuesto» era que se gravaba no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por los contribuyentes de tercera categoría sino que se gravaban el capital o sus activos netos. Conforme a las disposiciones del artículo 74 de la Constitución, en materia de Impuesto a la Renta, el legislador tiene como límite a la potestad tributaria, el respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, ya que al conservarse el capital se está permitiendo que esté en poder del contribuyente y pueda realizar una actividad económica, la cual en algún momento generaría rentas brutas, y al final del ejercicio fiscal se tendría una renta neta, la cual sí podría ser considerada como base imponible del impuesto a las ganancias.

El efecto del Impuesto Mínimo a la Renta más bien es contrario a la posibilidad de permitir la generación de ganancias o riqueza, por el contrario, el efecto del impuesto es que se absorbe una parte sustancial, gravando el capital sin ser un impuesto patrimonial, con lo cual se logra el efecto negativo de que el impuesto afecte o grave la fuente productora de la renta en cualquier *quantum*, es decir, sin mayor límite ya que año tras año el impuesto estaría mermando o reduciendo el capital y originando que las actividades empresariales cesen ya que aparte de tener que afrontar los riesgos propios de cualquier actividad empresarial, por efectos del Impuesto Mínimo a la Renta, se tiene que asumir el pago de un tributo a pesar de que el saldo del final de ejercicio fiscal es negativo.

El interés fiscal no puede llegar a límites de convertir un tributo a las ganancias en un tributo patrimonial, por el contrario el fisco debe asumir que no a todas las empresas le va bien económicamente y muchas pueden

tener o acumular pérdidas durante años, es por ello que en esos casos el Estado debe «asumir» la carga de no cobrar determinados impuestos a empresas con estados financieros en situación de pérdida, lo contrario equivaldría a implementar una política tributaria confiscatoria.

El Impuesto a la Renta sólo puede tener como sustento de la imposición hechos que acrediten la existencia de capacidad económica o contributiva, es decir ganancias que son el resultado del trabajo de las personas que laboran en una empresa. Si se asumiese como válido, legal y justo que se graven los activos, estaremos frente a Impuestos Patrimoniales y no frente a Impuestos a las Ganancias.

Como ya hemos señalado, en materia del Impuesto Mínimo a la Renta, el rol cumplido por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y por el Tribunal Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas, ha sido el de permitir su cobro, sin considerar que se estaba vulnerando el principio de no confiscatoriedad reconocido por la propia Constitución. Incluso el propio Poder Legislativo, en su oportunidad mediante el Pleno del Congreso o las Comisiones Ordinarias de Constitución o de Justicia, no investigó el tema o efectuó un control de la delegación de facultades legislativas otorgadas al Poder Ejecutivo en materia tributaria, al amparo de las cuales se expidió el Decreto Legislativo n.° 774. Por el contrario, como hemos señalado ha sido el Poder Judicial en algunos casos y principalmente el Tribunal Constitucional, los organismos, que a pesar de no tener una alta especialización en materia tributaria, han protegido los derechos e intereses de los contribuyentes. Estos dos organismos han permitido que los presuntos deudores del Impuesto Mínimo a la Renta puedan acreditar que se encontraban no afectos al pago del Impuesto a la Renta por tener pérdidas en la actividad económica.

Cabe preguntarse si acaso la SUNAT o el Tribunal Fiscal no debieron tomar en cuenta la línea jurisprudencial trazada por el Poder Judicial o por el Tribunal Constitucional y en base a ello repensar su accionar y de esta forma no perjudicar a muchos contribuyentes que no optaron por recurrir al proceso de amparo para salvaguardar sus derechos. Los fallos en materia de amparo si bien son una medida para corregir los excesos del sistema tributario, más bien pueden convertirse en una señal para que los contribuyentes tengan razones fundadas para negarse a pagar tributos y cuestionarlos en sede de amparo, en vista del

trabajo que ha realizado SUNAT y el Tribunal Fiscal, creemos que este trabajo debe cambiar ya que deben ser estas entidades las llamadas en primer lugar a proteger los intereses de los contribuyentes.

Creemos que la Administración Pública, representada por SUNAT y por el Tribunal Fiscal no fueron eficientes en el manejo de los recursos humanos y capacidad operativa destinados al cobro del Impuesto Mínimo a la Renta, por el contrario fueron ineficientes en las causas que se perdieron ante el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional, e incluso en los procesos en los que a los contribuyentes se les llegó a cobrar dicho impuesto el accionar no fue eficiente ya que no se habría incentivado ni fortalecido la conciencia tributaria al realizarse un cobro ilegal por parte de los propios órganos llamados a proteger los derechos de los contribuyentes.

En paralelo a nuestra preocupación por el rol cumplido por SUNAT y el Tribunal Fiscal, nos preocupa la amarga experiencia sufrida por muchos empresarios respecto del cobro del Impuesto Mínimo a la Renta; si bien este impuesto ya no está vigente en el Perú, aún nos preocupa la evolución de nuestro ordenamiento jurídico tributario en vista que el 18 de diciembre del 2004 se publicó la Ley n.° 28424 por la cual se creó el Impuesto Temporal a los Activos Netos, tributo que afecta el patrimonio de las empresas (con lo cual nuevamente puede llegarse a extremos abusivos de confiscatoriedad).

Las reglas del Impuesto Temporal a los Activos Netos consideran como sujetos afectos al tributo en calidad de contribuyentes a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del impuesto a la renta. La norma incluso llega a afectar a las inversiones extrajeras (y no sólo a los nacionales) ya que incluye a las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Nuevamente el sistema tributario nos sorprende ya que en reemplazo del Impuesto Mínimo a la Renta se ha creado otro tributo, incluso las reglas son un tanto discriminatorias y con afán de recaudación fiscal ya que por ejemplo no se ha incluido como sujetos afectos a los que están incluidos en el Régimen Especial de Impuesto a la Renta o los del Régimen Único Simplificado (RUS) que también están asociados a la generación de renta empresarial.

Por otra parte, el Impuesto Temporal a los Activos Netos ha señalado supuestos expresos de exoneración (lo que supone que algún momento el escudo fiscal de la exoneración podría dejar de existir) como son los siguientes:

- Los sujetos que no hayan iniciado sus operaciones productivas, así como aquellos que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio al que corresponde el pago. La idea de esta norma es dejar que las empresas por determinado lapso de tiempo acumulen activos y luego se les aplique el impuesto.
- El caso de las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado. Lo que se ha buscado con la exoneración es no gravar un servicio público esencial para la vida de las personas, y quizás el legislador haya tomado en cuenta que el Perú es un país mayoritariamente desértico y con la necesidad de que se atraiga la inversión privada para incrementar las reservas del recurso natural más valioso para la vida.
- Las empresas que se encuentren en proceso de liquidación o las declaradas en insolvencia por el INDECOPI al primero (01) de enero de cada ejercicio. Ésta es una exoneración objetiva. La razón de ser de esta norma es considerar que el patrimonio de estas empresas es reducido y por ende no hacer más difícil el proceso de cobro de otras acreencias como las laborales. El Estado en los procesos de liquidación ya cuenta con una posición privilegiada en lo referente al cobro de deudas tributarias por Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.
- COFIDE en su calidad de banco de fomento y desarrollo de segundo piso. Ésta es una exoneración subjetiva. La razón de ser de esta disposición es evitar que se genere una carga fiscal sobre una entidad que sirve de sustento a la banca comercial nacional, lo que originaría que los créditos pudiesen resultar más onerosos.
- Las personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, que perciban exclusivamente las rentas de tercera categoría a que se refiere el inciso j) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta. En este caso la norma ha buscado brindar una protección a los que realizan actividad empresarial, pero que son personas naturales. Éste, por

ejemplo, es un supuesto que demuestra cómo no ha existido una línea para decir qué se debe gravar y qué no. Si la razón de ser de este impuesto era gravar la propiedad de activos, puede afirmarse que muchas personas naturales que realizan actos de comercio pueden tener más activos que empresas que realizan la misma actividad empresarial. Consideramos que faltó una línea uniforme de tratamiento de los supuestos afectos, si lo que se buscaba era gravar patrimonio por actividad empresarial, no debió exonerarse a las personas naturales.

- Las instituciones educativas particulares, excluidas las academias de preparación a que se refiere la Cuarta Disposición Transitoria del Decreto Legislativo n.° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación.
- Las entidades inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta a que se refieren los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las personas generadoras de rentas de tercera categoría, exoneradas o inafectas del Impuesto a la Renta de manera expresa. Este supuesto tendría su explicación en la lógica
- Las empresas públicas que prestan servicios de administración de obras e infraestructura construidas con recursos públicos y que son propietarias de dichos bienes, siempre que estén destinados a la infraestructura eléctrica de zonas rurales y de localidades aisladas y de frontera del país, a que se refiere la Ley n.° 27744.
- El patrimonio de los fondos señalados en el artículo 78 del Texto Único Ordenado de la Ley del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, aprobado mediante Decreto Supremo n.° 054-97-EF.

Sin alejarnos del tema del Impuesto a la Renta, observamos que la ley peruana ha recogido una serie de inafectaciones subjetivas (en función del sujeto), detalladas en el artículo 18, las cuales deben ser analizadas por sus efectos e incluso reevaluadas:

- El Sector Público Nacional, con excepción de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado. La razón de ser de esta norma es que el Estado no le cobra impuestos al propio Estado cuando ejerce función pública. El caso de las empresas de propiedad del Estado es diferente ya que ellas realizan una

actividad comercial que debe asumir la misma carga tributaria que el resto de empresas que compiten en el mercado peruano.

- Las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria, y beneficios sociales para los servidores de las empresas; fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia. La finalidad de este supuesto es otorgar un beneficio a los que han asumido determinadas actividades que contribuyen a la sociedad y que no tienen un fin lucrativo sino más bien un fin social. Conforme a las disposiciones del Código Civil, las fundaciones son un tipo muy particular de persona jurídica, creadas con fines altruistas o humanitarios, de esta forma la Ley de Impuesto a la Renta estaría promoviendo las actividades de las fundaciones al no gravarlas con un impuesto a los resultados de sus operaciones.
- Las entidades de auxilio mutuo. La razón de ser de este dispositivo es promover que se formen asociaciones de servicios mutuos, de esta forma la prestación de servicios sociales, como por ejemplo los servicios de ambulancias o servicios de grúas.
- Las comunidades campesinas.
- Las comunidades nativas.

Las inafectaciones otorgadas a las comunidades campesinas y nativas buscan beneficiar a grupos poblacionales con graves problemas sociales y de presencia del Estado. En estos casos la Ley del Impuesto a la Renta reconoce, al igual que la Constitución Política, que estas comunidades merecen ciertos privilegios. Nuestra opinión principalmente sería que el Estado debería otorgar ayudas estatales y mejorar los niveles de gasto social en las localidades que cuentan con estas comunidades. Durante muchos años, el Estado Peruano ha estado alejado de las comunidades del interior del país, no se ha preocupado por ellas; por el contrario ha sido el sector privado que mediante las actividades extractivas de minerales y petróleo ha realizado inversiones y efectuado gastos en estas zonas.

Creemos que debería evaluarse la promoción del gasto social de las empresas en las localidades de las comunidades campesinas y nativas, para

ello el Estado debería como un deducible de Impuesto a la Renta, respecto de los gastos asumidos por las empresas en la zona, la capacitación que las empresas dedican brindar en la zona o por ejemplo la generación de empleo en estas localidades.

Por ejemplo, el inciso z) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta admite como un supuesto especial de deducible fiscal de las Rentas de Tercera Categoría, los casos en que se empleen personas con discapacidad, el Estado reconoce el derecho a una deducción adicional sobre las remuneraciones que se paguen a estas personas en un porcentaje que será fijado por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley n.° 27050, Ley General de la Persona con Discapacidad. De esta forma se privilegia la contratación de personas con discapacidad. Quizá también se pudieron incluir una disposición respecto a la contratación y capacitación de habitantes de comunidades nativas o campesinas por parte las empresas que explotan recursos naturales como la extracción minera o petrolera.

El artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta señala que para la determinación de la Renta Neta de Tercera Categoría se aceptarán como deducibles fiscales de la Renta Bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la ley. El mismo artículo señala una serie de supuestos deducibles, pero deberíamos reflexionar sobre si ese listado es taxativo o no, nosotros creemos que el contribuyente debe tener el derecho de demostrarle a la Administración Tributaria que ha incurrido en determinados gastos necesarios para hacer viables la generación de renta, como por ejemplo sería el gasto para conseguir la autorización de uso o permiso de operaciones sobre las tierras de las comunidades campesinas o nativas, por ejemplo el propio inciso g) del artículo 37 reconoce expresamente como deducible los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el período preoperativo, a opción del contribuyente. En el caso de las empresas mineras o petroleras, ellas tienen que realizar gastos en favor de las comunidades campesinas y nativas, y estos gastos son con la finalidad no sólo de poder hacer uso de sus tierras sino en parte

compensar el impacto social de la actividad extractiva de recursos naturales, considerando que en la mayoría de los casos las poblaciones deben ser desplazadas de sus localidades.

Creemos que así como se optó por recoger en la Ley de Impuesto a la Renta supuestos de inafectaciones a favor de las comunidades campesinas y nativas, creemos que también se debió considerar expresamente el derecho de los sujetos generadores de rentas de tercera categoría a poder deducir los gastos que realizan en favor de dichas comunidades, de esta forma ser estaría permitiendo que aquellas empresas privadas que decidan cumplir con aportes de responsabilidad social puedan hacerlo y ello sea un deducible, si el Estado no puede llegar y asistir a las comunidades indígenas, se debe permitir y promover que sean terceros quienes las asistan y contribuyan a su desarrollo.

Por otra parte, la Ley de Impuesto a la Renta contiene supuestos de ingresos inafectos, como son los siguientes:

- Las indemnizaciones previstas por las disposiciones laborales vigentes. La razón de ser de este supuesto es proteger los intereses de los trabajadores ante situaciones de cese de la relación laboral independientemente de su causa, incluyendo los casos de despido injustificado. En este caso cabría añadir que no se está formalmente ante un supuesto de generación de renta basado en la fuente durable trabajo, por el contrario, la fuente ha cesado al cesar la relación laboral; habría culminado la posibilidad de que trabajador en el marco de las alternativas previstas en el inciso b) del artículo 88 y en la aplicación de los programas o ayudas a que hace referencia el artículo 147 del Decreto Legislativo n.° 728, Ley de Fomento del Empleo, hasta un monto equivalente al de la indemnización que correspondería al trabajador en caso de despido injustificado.
- Las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producidas por accidentes o enfermedades. En estos casos nuevamente la razón de ser es la falta de una fuente de trabajo en razón de que la relación laboral ha culminado por unas causas de fuerza mayor como son los supuestos de muerte o incapacidad física sobreviniente del trabajador. Si bien las indemnizaciones son ingresos económicos el legislador ha hecho una excepción sin

importar si ellas son pagadas bajo el régimen de seguridad social, por un contrato de seguro particular, por una sentencia judicial, por una transacción o por cualquier otra forma.

- Las compensaciones por tiempo de servicios. Éste es un supuesto de ingreso económico que a pesar de estar basado en la existencia de una relación laboral, el legislador ha decidido excluirlo ya que serán rentas que el trabajador usará cuando cese su relación laboral y tenga que buscar un nuevo trabajo.
- Las rentas vitalicias y las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez. Nuevamente estamos ante ingresos económicos basados en una relación laboral que ya culminó.
- Los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia. Éste es un nuevo supuesto inafecto, como parte de la relación laboral el empleador tenía la obligación por medio de ESSALUD de brindar estas asignaciones dinerarias para los trabajadores que estuviesen en estas condiciones. Esta inafectación es de aplicación desde el ejercicio fiscal 2007 ya que la norma fue aprobada mediante el Decreto Legislativo n.° 970 publicado el 24 diciembre 2006.
- Las rentas y ganancias que generen los activos, que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida constituidas o establecidas en el país, para pensiones de jubilación, invalidez y sobrevivencia de las rentas vitalicias provenientes del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, constituidas de acuerdo a ley. La razón de ser de esta inafectación es permitir que este tipo de empresas se robustezcan financieramente ya que ello repercutirá en los beneficiarios de las pólizas de seguro o los afiliados a los fondos de pensiones. Lo que ha buscado el legislado no es proteger el interés de las empresas sino más bien los intereses de los clientes de dichas empresas que son el público en general, el cual hará uso de las pólizas o pensiones a la edad en que sus posibilidades de generación de rentas propias derivadas de su trabajo han disminuido significativamente.

De los ejemplos dados observamos una serie de fines sociales que ha tomado en cuenta el legislador cuando ha optado por crear supuestos de inafectación, cuando se opta por dejar de cobrar determinadas rentas,

se tiene en cuenta un mayor resultado para la sociedad que no se lograría si el fisco restase recursos económicos a los privados. No se ha colocado el ejemplo de las personas naturales que ganan menos del equivalente a 7 Unidades Impositivas Tributarias (indicador económico aprobado por el Ministerio de Economía y Finanzas del Perú), consideramos que era necesaria tal mención ya que en estos caso no cabe exigir el pago del impuesto por ser un monto igual al mayor monto de deducible fiscal. Teniendo en cuenta la realidad económica de gran parte de la población peruana, consideramos que era necesario recordar que determinados tramos de ingresos anuales no.

Sin perjuicio de las consideraciones antes expuestas, debemos señalar que en el Perú la recaudación tributaria es difícil, no tenemos una alta presión fiscal como en otros países, por el contrario, gran parte de los generadores de rentas o ganancias se encuentran en la informalidad o en la evasión tributaria, por esta razón los supuestos de exoneración y de inafectación tributaria deben ser reducidos, el día en el que en Perú se eleven los niveles de recaudación se podría pensar en un mayor número de supuestos de no afectación en beneficio de la población en general.

2.2. Evaluando los Impuestos al Consumo: problemas en el cobro del Impuesto General a las Ventas y en el Impuesto Selectivo al Consumo

Actualmente en el Perú existen dos impuestos que gravan los consumos o compras, el primero de ellos y general es el Impuesto General a las Ventas —IGV— (equivale al Impuesto al Valor Agregado cobrado en otros países), la tasa de este impuesto es del 17%. El ordenamiento jurídico tributario peruano también ha optado por gravar determinados consumos calificados como suntuarios y a parte del pago del IGV se exige el pago de la tasa del denominado Impuesto Selectivo al Consumo —ISC—, tasa que varía dependiendo el tipo de bien suntuario adquirido.

Cabe señalar que la misma base imponible para el cálculo del IGV sirve también de base para el cálculo del Impuesto de Promoción Municipal —IPM— que es uno de los importantes recursos del Fondo de Compensación Municipal —FONCOMUN—. En la práctica, salvo las exoneraciones expresas, el IGV y el IPM se confunden ya que el IPM

también es un impuesto que grava los consumos, con la salvedad que la tasa del IPM es 2%, por lo que podríamos afirmar «coloquialmente» que el consumo en el Perú está afecto con un impuesto del 19%.

La recaudación del IGV y del IPM es muy importante para el fisco del Perú, y allí notamos un problema si lo comparamos con los países desarrollados de Europa o de América del Norte, en el Perú la recaudación por concepto de Impuesto a las Ganancias o Renta no es muy alta y es por ello que se recurre a los Impuestos al Consumo o al Valor Agregado como es el caso del IGV, del IPM e incluso del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC). Esta situación debe ser revertida, en la medida que la Administración Tributaria Nacional, representada por la SUNAT, llegue a contar con mayores recursos, se eleve el nivel académico de sus cuadros profesionales, y sobre todo cuente con mayores herramientas tecnológicas que le permitan facilitar el trabajo de procesamiento de la información de los contribuyentes y la realización de auditorias tributarias informáticas.

Hemos señalado que el IGV y el IPM son grandes fuentes de ingresos tributarios y la razón de ello se debe al amplio espectro de los hechos imponibles o supuestos afectos al pago del IGV y del IPM son los siguientes.

- La venta en el país de bienes muebles.
- La prestación o utilización de servicios en el país.
- Los contratos de construcción.
- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

La relación de supuestos afectos al IGV si bien pareciera reducida es muy amplia ya que depende de la existencia de ventas, las cuales para la norma son todo tipo de transferencias o contrataciones a título oneroso de bienes o servicios. No obstante ello el universo de operaciones no afectas también es amplio como veremos en el siguiente acápite.

Los supuestos no gravados con el IGV y el IPM son los siguientes:

- El arrendamiento y demás formas de cesión en uso de bienes muebles e inmuebles, siempre que el ingreso constituya renta de primera o de segunda categorías gravadas con el Impuesto a la Renta.

- La transferencia de bienes usados que efectúen las personas naturales o jurídicas que no realicen actividad empresarial.
- La transferencia de bienes que se realice como consecuencia de la reorganización de empresas.
- El monto equivalente al valor CIF, en la transferencia de bienes no producidos en el país efectuada antes de haber solicitado su despacho a consumo.
- La importación de Bienes donados a entidades religiosas.
- La importación de Bienes de uso personal y menaje de casa que se importen libres o liberados de derechos aduaneros por dispositivos legales y hasta el monto y plazo establecidos en los mismos, con excepción de vehículos.
- La importación de Bienes efectuada con financiación de donaciones del exterior, siempre que estén destinados a la ejecución de obras públicas por convenios realizados conforme a acuerdos bilaterales de cooperación técnica, celebrados entre el Gobierno del Perú y otros Estados u Organismos Internacionales Gubernamentales de fuentes bilaterales y multilaterales.
- El Banco Central de Reserva del Perú por las operaciones de: Compra y venta de oro y plata que realiza en virtud de su Ley Orgánica; Importación o adquisición en el mercado nacional de billetes, monedas, cospeles y cuños. Éste es un supuesto en razón de quien es el sujeto que realiza la operación.
- La transferencia o importación de bienes y la prestación de servicios que efectúen las instituciones educativas públicas o particulares exclusivamente para sus fines propios. Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas y el Ministro de Educación, se aprobará la relación de bienes y servicios inafectos al pago del Impuesto General a las Ventas.
- Los pasajes internacionales adquiridos por la Iglesia Católica para sus agentes pastorales, así como los pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas.
- Las regalías que corresponda abonar en virtud de los contratos de licencia celebrados conforme a lo dispuesto en la Ley n.° 26221.

- Los servicios que presten las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones y las empresas de seguros a los trabajadores afiliados al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y a los beneficiarios de éstos en el marco del Decreto Ley n.° 25897.
- La importación o transferencia de bienes que se efectúe a título gratuito, a favor de Entidades y Dependencias del Sector Público, excepto empresas; así como a favor de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX), Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD-PERÚ) nacionales e Instituciones Privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial o educacional, inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación Internacional (APCI) del Ministerio de Relaciones Exteriores.
- Los intereses y las ganancias de capital generados por Certificados de Depósito del Banco Central de Reserva del Perú y por Bonos «Capitalización Banco Central de Reserva del Perú».
- Los juegos de azar y apuestas, tales como loterías, bingos, rifas, sorteos, máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos, casinos de juego y eventos hípicos. En estos casos la Inafectación se explica ya que estas actividades son objeto de un Impuesto Especial a estas actividades que también son consumos.
- La adjudicación a título exclusivo a cada parte contratante de bienes obtenidos por la ejecución de los contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente.
- La asignación de recursos, bienes, servicios y contratos de construcción que efectúen las partes contratantes de sociedades de hecho, consorcios, *joint ventures* u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que no lleven contabilidad independiente, para la ejecución del negocio u obra en común, derivada de una obligación expresa en el contrato, siempre que cumpla con los requisitos y condiciones que establezca la SUNAT.
- La atribución que realice el operador de aquellos contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, de los bienes comunes tangibles e intangibles, servicios y contratos de construcción adquiridos para la ejecución del negocio u obra en

común, objeto del contrato, en la proporción que corresponda a cada parte contratante, de acuerdo a lo que establezca el reglamento.

- La venta e importación de los medicamentos y/o insumos necesarios para la fabricación nacional de los equivalentes terapéuticos que se importan (mismo principio activo) para tratamiento de enfermedades oncológicas, del VIH/SIDA y de la Diabetes, efectuados de acuerdo a las normas vigentes.
- Los servicios de comisión mercantil prestados a personas no domiciliadas en relación con la venta en el país de productos provenientes del exterior, siempre que el comisionista actúe como intermediario entre un sujeto domiciliado en el país y otro no domiciliado y la comisión sea pagada desde el exterior.
- Los servicios de crédito: Sólo los ingresos percibidos por las Empresas Bancarias y Financieras, Cajas Municipales de Ahorro y Crédito, Cajas Municipales de Crédito Popular, Empresa de Desarrollo de la Pequeña y Micro Empresa – EDPYME–, Cooperativas de Ahorro y Crédito y Cajas Rurales de Ahorro y Crédito, domiciliadas o no en el país, por concepto de ganancias de capital, derivadas de las operaciones de compraventa de letras de cambio, pagarés, facturas comerciales y demás papeles comerciales, así como por concepto de comisiones e intereses derivados de las operaciones propias de estas empresas. También están incluidas las comisiones, intereses y demás ingresos provenientes de créditos directos e indirectos otorgados por otras entidades que se encuentren supervisadas por la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones dedicadas exclusivamente a operar a favor de la micro y pequeña empresa.

La selva o región de la Amazonía del Perú, durante distintos gobiernos, ha gozado de privilegios o beneficios tributarios de inafectación o de exoneración, la última experiencia normativa fue la Ley n.° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

No obstante la voluntad política de los legisladores de promover el desarrollo de la zona de la Amazonía peruana, en materia tributaria ello no se ha logrado a cabalidad. Por ejemplo el Tribunal Constitucional ha tenido que resolver una serie de procesos de amparo contra decisiones de la Administración Tributaria que han pretendido, por

ejemplo, desconocer el otorgamiento de la inafectación del pago del Impuesto General a las Ventas, estableciéndose que lo que no se pagaba por concepto de IGV debía ser pagado a título de Impuesto de Promoción Municipal.

En el expediente n.° 2662-2002-AA/TC, proceso de amparo seguido por la empresa Triplay Enchapes S.A.C. contra el Ministerio de Economía y Finanzas y el Tribunal Fiscal, se ha declarado FUNDADA dicha acción de garantía y en consecuencia, inaplicables al demandante el artículo 1° del Decreto Ley n.° 25980, que estableció una tasa de 18% para efectos del cálculo del Impuesto de Promoción Municipal para las operaciones exoneradas del IGV por aplicación del artículo 71 de la Ley n.° 23407.

Este fallo es importante, ya que ha ordenado que se deje de aplicar la Resolución del Tribunal Fiscal n.° 0949-1-2001 de fecha 27 de julio de 2001, la cual pretendía afectar los derechos de inafectación del pago de IGV de empresas ubicadas en la selva; por aplicación del Decreto Ley n.° 25980 elevó la tasa del Impuesto de Promoción Municipal de 2% a 18%, con lo cual el propio Estado dejaba de aplicar, en la práctica, la exoneración del pago del IGV.

Consideramos que es burla al ordenamiento jurídico, que el propio Estado al aprobar sus leyes por una lado otorgue inafectaciones o exoneraciones al pago de determinados impuestos el consumo, y por otro lado incremente la carga tributaria de otros impuestos que también gravan a las mismas actividades que se pretendía promover con los beneficios tributarios.

El Estado con acciones como la aprobación del Decreto Ley n.° 25980 ha afectado la propia seguridad jurídica que ha buscado siempre defender, y más bien ha causado un daño a los empresarios y contribuyentes en general ubicados en las zonas de selva. Cabe preguntarse cuál ha sido la posición de los órganos especializados en materia tributaria, como la SUNAT o el Tribunal Fiscal, ante este tipo de atropellos en perjuicio de los contribuyentes, la respuesta ha si una nula participación ya que en lugar de defender la seguridad jurídica y derechos de los contribuyentes, han considerado que es plenamente aplicable el Decreto Ley n.° 25980 y han avalado el cobro de un Impuesto de Promoción Municipal ascendente al 18%. Ha sido más bien el Tribunal Constitucional la entidad que en un proceso de garantía constitucional como los

amparos, ha protegido los derechos de contribuyentes, este sólo hecho nos demuestra que tan largo y costoso es la defensa del ordenamiento jurídico tributario ya que antes del fallo del proceso de amparo, cualquier contribuyente ha recibido o estado en la posibilidad de recibir las presiones de las acciones de ejecución coactiva de la SUNAT.

El ejemplo del incremento de la tasa del Impuesto de Promoción Municipal de 2% a 18% nos demuestra también el poco planeamiento de la Política Tributaria, lo cual no sólo es responsabilidad de SUNAT y del Ministerio de Economía y Finanzas sino en realidad del Poder Ejecutivo en su conjunto al igual que el aporte que deberían brindar los integrantes del Poder Legislativo.

La promoción de la Amazonía Peruana ha sufrido una serie de constantes cambios a lo largo de la historia, lo que nos debería servir de reflexión para analizar si la promoción y desarrollo económico de determinadas regiones debe realizarse vía beneficios tributarios, y sobretodo, si el otorgamiento de privilegios tributarios llega a ser o no estable en el tiempo. Para aclarar estas dudas pondremos dos ejemplos de actualidad:

- Se aprobó en marzo del 2007 el Decreto Legislativo n.° 978.
- A finales del 2007 se aprobó la Ley n.° 29175, Ley que complementa el Decreto Legislativo n.° 978.

El Decreto Legislativo n.° 978 estableció que los beneficios tributarios dispuestos por la Ley n.° 27037 se transformaban en ayudas sociales que se entregaban a los Gobiernos Regionales o Locales de la Región Selva y de la Amazonía; esta norma ha representado un cambio ya que el Estado ha asumido que la mejor forma para promocionar el desarrollo de las localidades de la Amazonía es mediante inversión estatal y gasto social, dejándose de lado la opción de exoneraciones o beneficios tributarios.

La norma aprobada por el Poder Ejecutivo optó por la eliminación de la exoneración del a IGV que había establecida por el numeral 13.1 del artículo 13 de la Ley n.° 27037, ello surtiría efectos a partir del 1 de enero de 2009 en los departamentos de Amazonas, Ucayali, San Martín, Madre de Dios, la Provincia de Alto Amazonas del Departamento de Loreto, así como a las provincias y distritos de los demás departamentos que conforman la Amazonía.

Todo este planteamiento fue modificado a finales del 2007 por la Ley n.° 29175, en respuesta a las quejas de la población de Ucayali. Bajo la nueva ley se modificó la eliminación gradual de las exoneraciones, estableciéndose tratamientos particulares para los departamentos de Ucayali, San Marín y Loreto.

La aprobación del Decreto Legislativo n.° 978 y de la Ley n.° 29175 pone en evidencia nuevamente serios problemas de planificación y acción en materia de Política Fiscal en el Perú, lo que tiene el efecto práctico de afectar la estabilidad jurídica y hacer más complejo el actuar de órganos como SUNAT y el Tribunal Fiscal ya que el ejercicio de sus funciones es afectado por constantes cambios normativos, incrementando los riesgos de errores en el ejercicio de las potestades tributarias en perjuicio de los contribuyentes.

Un último ejemplo de falta de seguridad jurídica, predictibilidad y razonabilidad de las normas tributarias ha sido el caso del Impuesto Selectivo al Consumo, en especial el que ha gravado el consumo de cigarrillos (tabaco).

En el expediente n.° 2762-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto al ordenamiento jurídico tributario implementado por el Ministerio de Economía y Finanzas para el cobro del Impuesto Selectivo al Consumo —ISC—.

La empresa British American Tobacco South América Ltda., Sucursal Perú, interpuso la acción de amaro, cuestionando la aplicación del Decreto Supremo n.° 222-2001-EF, norma en virtud de la cual se dispuso el incremento del ISC a la importación de cigarrillos, elevando la tasa de 100% al 125%. Esta acción fue declarada improcedente en primera instancia debido a que se declaró fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa deducida por el Ministerio de Economía y Finanzas y por la SUNAT, la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó el fallo de la primera instancia, por estas razones la empresa recurrió al Tribunal Constitucional vía recurso extraordinario.

El cuestionamiento legal que ha efectuado la empresa al Decreto Supremo n.° 222-2001-EF, se ha basado en que la aplicación de dicha norma vulnera el derecho a la seguridad jurídica y los principios de legalidad tributaria y jerarquía normativa. La empresa ha considerado que la norma reglamentaria es autoaplicativa.

Al analizar este caso debemos tener en cuenta que al amparo del artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e ISC, aprobado por Decreto Supremo n.° 055-99-EF, se facultó a que vía Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se pudiesen modificar las tasas y/o montos fijos cobrados por concepto de ISC; sin embargo, no se tomaba en cuenta los principios de legalidad y de reserva de ley que rigen la materia tributaria y que están recogidos en el Código Tributario.

Este caso es muy importante ya que los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica y jerarquía normativa, están previstos y protegidos por el texto del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, así como en la Norma IV del Título Preliminar del Decreto Legislativo n.° 816, Código Tributario, por estas razones, las propias Administraciones Tributarias deberían de cautelar el cumplimiento de tales principios.

La empresa British American Tobacco South América Ltda., Sucursal Perú recurrió al Poder Judicial y al Tribunal Constitucional sin agotar la vía administrativa, cabe preguntarse ¿por qué no agotó otras vías? nuestras respuestas serían:

- En el Perú lamentable y tradicionalmente tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal no han aplicado un control de legalidad en sede administrativa que permita una mayor protección de los intereses de los contribuyentes, por el contrario, no han optado por inaplicar normas que contravienen la Constitución o leyes expresas.
- Existe valiosa jurisprudencia en materia de amparo bajo la cual se ha logrado la protección de los intereses y derechos de los contribuyentes.
- El tribunal Constitucional ya ha establecido que en el caso de normas autoaplicativas en materia tributaria, no es necesario el agotamiento de las vías previas. El Decreto Supremo n.° 222-2001-EF es de aplicación inmediata a toda importación de bienes que sea declarado ante la Autoridad Aduanera, por lo que agotar la vía administrativa no impediría el daño ni la violación de los derechos constitucionales.

En este caso no sólo tenemos una grave afectación a los principios de legalidad y de reserva de ley, existe un segundo problema o contravención: la diferenciación del tributo ISC en función del origen

del cigarrillo, si es importado se le aplicará una tasa del 100% y a los cigarrillos importados la tasa de 125%. Cabe preguntarse si esta diferenciación es objetiva o subjetiva.

Los impuestos al consumo gravan ello, el consumo de determinado bien o servicio, entonces cabe preguntarse cuál es la razón de ser para trasladar una mayor carga tributaria a cigarrillos producidos fuera del país que a los ofertados por la industria nacional, la respuesta sería que se busca promover a la industria nacional.

La Constitución de 1993, artículo 61, ha optado por un modelo de libre competencia como una forma de promover el desarrollo del país y regla básica del comercio de bienes o servicios, incluso en el artículo 63 se ha señalado que tanto la inversión privada nacional como la extranjera tienen las mismas ventajas, lo que equivale a decir que ambos están sujetos a las mismas reglas o condiciones. Por estas consideraciones cabe afirmar que gravar a los cigarrillos importados con una tasa de 125% por ISC mientras que a los cigarrillos nacionales el mismo impuesto al consumo se le aplica una tasa de 100% constituye un acto de discriminación.

Al existir una diferenciación de la carga tributaria por el mismo tipo impuesto, el efecto práctico es que los cigarrillos importados no compiten en igualdad de condiciones que los producidos en el Perú, por estas razones se estaría afectando la libre competencia y generando una suerte de competencia desleal por la diferencia tributaria. Si se quisiesen establecer diferencias, ellas deberían ser objetivas y no subjetivas, y en caso de ser diferencias subjetivas ellas deberían por ejemplo ser excepcionales y por razones plenamente justificadas como, por ejemplo, las importaciones que realizan las entidades religiosas o entidades de asistencia social (un ejemplo sería la eliminación del ISC a la importación de vehículos que realicen dichas entidades).

El Tribunal Constitucional, en el fallo n.° 2762-2002-AA, ha aceptado que las leyes tributarias autoricen determinadas delegaciones a las normas reglamentarias o Decretos Supremos, ello con la finalidad de evitar el tedioso y largo trámite de modificaciones legales aprobadas por el Congreso, sin embargo, para el Tribunal, las delegaciones deben tener límites y que vía norma reglamentaria no se alteren sustancial o radicalmente los elementos esenciales del tributo, es decir, que no se llegue a trastocar la voluntad del constituyente.

En el fallo n.° 2762-2002-AA se ha considerado que el artículo 61 de la Ley de IGV al autorizar una amplia delegación a normar vía Decreto Supremo sin mayores restricciones, ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley. Uno de los topes que debió señalar es que vía norma reglamentaria no se podrían incrementar los topes de las tasas o alícuotas de los impuestos, ya que ello si constituiría una grave afectación a la reservada a la ley y el principio de jerarquía normativa los cuales están protegidos principalmente por el artículo 74 de la Constitución Política.

El Tribunal Constitucional también ha considerado que las alícuotas de los tributos son elementos esenciales que deben estar protegidos por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad, y ello se debe a que la alícuota determina el quántum que debe pagar cada contribuyente. Por estas consideraciones la delegación de la fijación y modificación de las alícuotas por Decreto Supremo es contraria al artículo 74 de la Constitución, no se puede dejar al libre albedrío del Poder Ejecutivo la fijación de los rangos de tasas *ad infinitum*, en todo caso las leyes del Congreso de la República deberían establecer los límites máximos de tasas, a criterio del Tribunal Constitucional (esta posición no la compartimos ya que la ley debe fijar las alícuotas o tasas de los impuestos y fórmulas de cálculo o liquidación del monto a pagar).

Lamentamos que el fallo n.° 2762-2002-AA no se haya pronunciado sobre la afectación de los artículos 61 y 63 de la Constitución, lo cual hubiese sido interesante ya que entenderíamos como el Derecho Tributario tiene relación directa con la participación de las empresas en los mercados (libre competencia) y la igualdad de trato a las inversiones (no discriminación).

Es preocupante que el Ministerio de Economía y Finanzas del Perú que ha buscado el equilibrio macroeconómico del país, ha promovido la inversión privada extranjera y sobre todo, ha siempre reiterado el respeto a la Constitución y a los principios de seguridad jurídica, libre competencia y legalidad, haya aprobado una norma como el Decreto Supremo n.° 222-2001-EF. Esta errónea experiencia podría repetirse si es que por ejemplo se aprueba que la tasa del Impuesto General a las Ventas varía en función del país de producción del bien, por ejemplo 17% a los bienes nacionales y 27% a los importado, todo ello vía Decreto Supremo.

3. CUESTIONES A TENER PRESENTE EN MATERIA TRIBUTARIA, PARA PROTEGER LOS INTERESES Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. REEVALUANDO EL ROL DEL TRIBUNAL FISCAL

La Constitución Política (principalmente el artículo 74 que recoge el principio de legalidad, junto con el Código Tributario y las leyes especiales por las que se crean los impuestos, contribuciones y tasas, son los pilares y marcos que norman y limitan la actuación por parte de las distintas administraciones tributarias, caso contrario, ellas incurren en responsabilidad y estarían afectando

A manera de ejemplo podemos señalar que es importante la regla del Código Tributario por la cual sólo por Ley o por Decreto Legislativo se pueden crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; la alícuota; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, o incluso conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios y establecer infracciones y sanciones (en este caso estamos frente al principio de legalidad y al de reserva de ley).

Otro límite también impuesto, en garantía de los intereses del Estado y de los particulares, es que en vía de interpretación no se puede permitir que se creen tributos, establezcan sanciones, concedan exoneraciones, ni mucho menos que se extienda el alcance de las disposiciones tributarias. La razón de este límite es nuevamente el principio de legalidad y de que exista una certeza o seguridad en los montos a ser cobrados o no cobrados por la administración tributaria.

También en materia de Impuesto a la Renta, por ejemplo en lo aplicable a la tercera categoría por ejercicio de la actividad empresarial, la seguridad o certeza en los montos a cobrar está señalada por los conceptos que se pueden deducir de la renta bruta anual, a efectos de hallar la renta neta imposible, la cual a su vez es la base imponible para la determinación del Impuesto a la Renta a pagar.

En materia del Impuesto General a las Ventas, también deben estar claramente señalados los supuestos afectos a dicho tributo, los supuestos inafectos o exonerados, así como las reglas para determinar el crédito fiscal, el cual a su vez es un deducible para efectos de la determinación del impuesto a pagar y sólo gravar el valor añadido en cada operación.

No obstante ello, existen otros pilares fundamentales que refuerzan la noción de seguridad jurídica, ellos no son reglas o principios jurídicos, sino por el contrario la representación fáctica de ellos; nos referimos a las decisiones, resoluciones o actos de las Administraciones Tributarias así como los fallos del Tribunal Fiscal.

Cuando por ejemplo recibimos una resolución de determinación o una orden de pago, estamos frente a una decisión de la administración tributaria, la cual ha decido la aplicación de una norma a nuestro caso concreto y nos señala la existencia de una deuda. Si la deuda existe, está correctamente calculada con sus intereses moratorios respectivos y ha sido notificada dentro de los plazos legales (antes de vencer el plazo prescripción para la fiscalización o para el cobro), que duda cabe que la administración ha actuado correctamente, y que se ha generado una suerte de seguridad ya que no se está cobrando más allá de lo adeudado.

No obstante lo señalado en nuestro ejemplo, cabe preguntarse qué ocurre cuando la resolución de determinación o la orden de pago que se nos notifica está equivocada o contiene una cobranza manifiestamente improcedente,[2] o que en el proceso de fiscalización realizado por la administración tributaria no se tomaron en cuenta nuestros descargos y se ha acotado tributos pagados previamente pero no registrados, o incluso se ha pretendido gravarnos a pesar de gozar de una exoneración expresa. En estos casos extremos, que duda cabe que estamos creando una inseguridad para el contribuyente, ya que se le está imputando una obligación pecuniaria que no existe ni debería existir; estamos frente

---

[2] El ejemplo de improcedencia no es alejado de la realidad, ya que el propio artículo 119 del Código Tributario reconoce (excepcionalmente) los casos de Órdenes de Pago emitidas en circunstancias que evidencien que la cobranza *podría ser improcedente*. Estos casos si bien son los menos, son un ejemplo de cómo la administración tributaria puede equivocarse, y que ello genera un problema para el administrado ya que debe alegar dicha causal y probarla, ya que en caso contrario deberá cumplir con el pago de la Orden de Pago.

Esta causal incluso es un límite, ya que los contribuyentes que sí adeudan los montos consignados en la Orden de Pago, podrían pretender impugnarla sin cumplir con su pago previo dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada; en estos casos, estos malos contribuyentes estarían tratando de incumplir la regla general por la cual se establece que toda Orden de Pago que pretenda impugnarse debe ser previamente cancelada en su integridad.

pues a un error cometido por la administración tributaria, el cual será objeto de una reclamación y/o una apelación en la vía administrativa.

Por los ejemplos señalados en el párrafo anterior, es necesario contar con una buena Administración Tributaria, en donde los errores sean los menores posibles, ya que como hemos visto no sólo están en juego los intereses del particular representado por el contribuyente o responsable tributario, también están en juego los intereses del Estado y del erario nacional, ya que por ejemplo en el caso de los impuestos ellos son el principal ingreso fiscal con que cuenta la caja fiscal y sobre ellos está sustentado buena parte del presupuesto del país.

No obstante que el Código Tributario le permite a todo contribuyente hacer uso de los recursos de reclamación y de apelación con la finalidad de que se corrijan los errores en que hubiesen incurrido los funcionarios de la administración tributaria, lo cierto es que dichos errores se cargan al administrado, ya que es él quien debe incurrir en gastos para preparar su defensa. Incluso si se trata de la notificación de órdenes de pago se exige el pago como condición para la interposición del recurso de reclamación, lo cual supone un desembolso de un dinero que no debería exigirse si la administración hubiese actuado correctamente.

El recurso de reclamación permite que sea la propia administración tributaria, la que mediante un órgano competente, resuelva dicho recurso y corrija los errores cometidos por el área de fiscalización o de control de la deuda. Incluso el Código ha previsto que sea el Tribunal Fiscal la autoridad que corrija los errores cometidos por la administración tributaria, previendo quizás que se persista en el error y que al resolverse el recurso de reclamación se declare infundada la pretensión del contribuyente.

Debemos resaltar el rol del Tribunal Fiscal, ya que sus resoluciones no sólo resuelven cada uno de los casos que le son sometidos en vía de apelación (o incluso en vía de queja), algunas de resoluciones pueden llegar a convertirse en fuente de derecho tributario (de conformidad con lo establecido por el inciso f) del artículo III del Código Tributario).

En principio, las resoluciones emitidas por alguna sala del Tribunal Fiscal constituyen jurisprudencia, ellas marcarán y representan la línea a seguir por los vocales que intervinieron en cada caso; sin embargo la jurisprudencia puede variar, considerando el número de

salas (en la actualidad son seis y una de ellas está dedicada principalmente a tributos aduaneros), por lo que la verdadera fuente de derecho es el caso de los precedentes de observancia obligatoria emitidos por el Tribunal Fiscal.

Si bien el artículo 154 del Código Tributario, señala que las resoluciones del Tribunal Fiscal, en las cuales se realice una interpretación expresa y con carácter general sobre el sentido de alguna norma tributaria, constituyen jurisprudencia, lo cierto es que esas interpretaciones no vinculan a todas las salas del mismo Tribunal Fiscal, de hecho el propio artículo 154 reconoce que podrían presentarse casos de jurisprudencias contradictorias. La verdadera fuente de derecho a tener en cuenta son los precedentes de observancia obligatoria adoptados por Sala Plena del Tribunal Fiscal.

No obstante lo señalado en el presente artículo, hemos analizado algunos ejemplos en los cuales ha sido el Tribunal Constitucional el que ha protegido los derechos de los contribuyentes y de esta forma se ha otorgado seguridad jurídica, ello representa un problema, ya que debió ser la SUNAT o el Tribunal Fiscal los que debieron corregir estos errores.

El Código Tributario no ha considerado a los fallos judiciales o a los del Tribunal Constitucional como fuente de derecho, ello es un grave problema ya que ha sido estas decisiones las que han permitido un control de excesos normativos o errores en el actuar de determinadas administraciones tributarias. En la medida que existiese una mayor seguridad jurídica y respeto al ordenamiento jurídico y derechos de los contribuyentes, los procesos constitucionales de amparo no serían una forma de corregir errores sino que más bien se recurriría a los recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Muchas veces se ha hablado de la importancia de la seguridad jurídica en las relaciones entre los particulares (nacionales o extranjeros) y el Estado (representado por distintas instancias de la administración pública), lo cierto es que en materia tributaria la seguridad jurídica ello tiene una mayor importancia ya que los empresarios antes de decidir los precios de venta de sus productos, sus inversiones y producción mensual o anual, toman en cuenta la carga tributaria, sea por impuestos, contribuciones o tasas. Si constantemente las normas tributarias sufren cambios, los empresarios tendrán problemas en la toma de decisiones

y ello generará mayores costos de transacción en el mercado (*e.g.*, los empresarios tendrán que hacer uso de mayores servicios legales y contables en materia de tributación).

Por todas las consideraciones antes expuestas, creemos que todos los actores involucrados con la problemática tributaria, deben reflexionar sobre un mejor Sistema Tributario en el cual se planifiquen las políticas y normas, sólo de esta forma se logrará una estabilidad tributaria y el desarrollo del país; no se debe optar por constantes cambios normativos que sólo generan costos para los empresarios y las propias administraciones tributarias.

Una aproximación al concepto de tributo

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León[*]
Carmen del Pilar Robles Moreno[**]

SUMARIO: *1. Finanzas Públicas.– 2. Tributo: concepto.– 2.1. Finanzas Públicas.– 2.2. Política Económica.– 2.3. Derecho.– 2.4. Concepto de tributo para el Derecho Tributario.– 2.4.1. Conducta.– 2.4.2. Dinero.– 2.4.3. Sujetos que soportan la carga tributaria.– 2.4.4. Estado.– 2.4.5. Imposición.– 2.4.6. Dispositivo legal.– 2.4.7. Finalidad.– 2.5. Concepto de tributo para el Derecho Constitucional.– 2.5.1. Introducción.– 2.5.2. Deber de contribuir.– 2.5.2.1. Estado Social de Derecho.– 2.5.2.2. Principio de solidaridad.– 2.5.2.3. Deber de contribuir.– 2.5.2.4. Perú: Constitución de 1993.– 2.5.3. Principios tributarios.– 2.5.3.1. Distribución de la riqueza.– 2.5.3.2. Parámetros constitucionales.– 2.5.4. Aportes del concepto constitucional de tributo.– 2.6. Dinámica de la visión técnica y constitucional.– 2.7. Modelo de Código Tributario Para América Latina – OEA/BID.– 2.8. Modelo de Código Tributario – CIAT.– 2.9. Ley General Tributaria de España (LGTE) – Ley n.º 58/2003.– 2.10. Código Tributario del Perú.– 3. Conclusiones.*

[*] Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
[**] Profesora de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

1. FINANZAS PÚBLICAS

La sociedad tiene ciertas necesidades que deben ser atendidas por el Estado. Por ejemplo se requiere unas Fuerzas Armadas para proteger las fronteras del territorio nacional. También es necesario un sistema de administraciòn de justicia (Poder Judicial).

Todas estas actividades estatales necesitan financiamiento. El Estado requiere obtener dinero para llevar adelante las obras y servicios públicos. Con dinero el Estado puede comprar materiales de guerra. También con dinero el Estado paga los sueldos de los jueces.

¿Cómo hace el Estado para tener dinero? Al respecto, debemos considerar que en la economía de mercado el sector privado, compuesto por las familias y empresas, genera riqueza económica y obtiene ingresos. Los trabajadores prestan sus servicios a cambio de un salario. Las empresas ofrecen bienes y servicios a cambio de una retribución económica. Parte de los ingresos que son obtenidos por las personas naturales y empresas se transfieren al Estado, mediante el pago periódico de tributos.

Los ingresos tributarios constituyen la principal fuente de financiamiento de la actividad estatal. En el Perú, los ingresos tributarios[1] bordean el 80% de los ingresos totales del Fisco.

Los ingresos no tributarios consisten básicamente en el endeudamiento y la emisión monetaria. Por ejemplo, los Estados suelen recurrir a los Bonos. Mediante este mecanismo el sector privado presta dinero al Estado.

En materia de emisión monetaria, por ejemplo se advierte que el Fisco siempre posee cierta cantidad de billetes nuevos. Este dinero suele ser utilizado por el Estado en el pago de una determinada parte de la deuda externa. También se recurre a este dinero para que el Estado salga al mercado a comprar cierta cantidad de dólares con la finalidad de evitar caídas en el precio de esta moneda extranjera.

---

[1] Entendidas como las percepciones que obtiene el Gobierno Nacional por las imposiciones fiscales que en forma unilateral y obligatoria fija el Estado a las personas, conforme a la ley para el financiamiento del gasto público. Su carácter tributario atiende a la naturaleza unilateral y coercitiva de los impuestos, gravando las diversas fuentes generadoras de ingresos.

2. TRIBUTO: CONCEPTO

Los ingresos tributarios pueden ser apreciados desde diferentes puntos de vista.

2.1. Finanzas Públicas

El tributo es un medio para financiar la actividad estatal.

En este sentido, y en relación a los tributos como recursos financieros, se señala[2] que desde el punto de vista de las finanzas públicas, los tributos son prestaciones obligatorias, generalmente en dinero, exigidos por el Estado en virtud de su imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales. Esto significa que son detraimientos de parte de la riqueza individual o particular que operan a favor del Estado, pero este detraimiento no equivale al imperio de la arbitraridad del Estado, ni podría el Estado en un régimen jurídico de convivencia civilizada que sustentare el respeto y las garantías de los derechos individuales, forzar o apartarse de tales postulados básicos. Esto significa que la tributación se encuentra sujeta a reglas de derecho, según lo establecido por la Constitución y las leyes correspondientes.

En este mismo sentido, esta subordinación tiene su fundamento en la finalidad esencial de la tributación que es el «Bienestar General»; los recursos tributarios (sea que los tributos tengan una finalidad fiscal o extrafiscal) deben tener como objetivo el bienestar general de la comunidad, y esto se logra cuando el Estado financia adecuadamente su actividad de proveer y brindar los servicios públicos necesarios a su comunidad.

2.2. Política Económica

El tributo es un medio para producir determinados impactos en la economía a nivel de la oferta, demanda, precios, etc. Una mayor carga tributaria provoca que las personas tengan menos ingreso disponible para sus compras (consumos), de tal modo que puede haber una

---

[2] VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2005, 9.ª Ed., p. 77.

retracción de la demanda y el consiguiente resentimiento de la oferta empresarial de bienes y servicios.

2.3. Derecho

El concepto de tributo puede ser enfocado desde el punto de vista del Derecho Tributario y desde la perspectiva del Derecho Constitucional. Constituyen enfoques diferentes, pero complementarios. De este modo se logra una visión más enriquecedora e integral del tributo.

2.4. Concepto de tributo para el Derecho Tributario

Vamos a elaborar un concepto técnico del tributo. Se trata de una definición que va a tener una finalidad instrumental. Nos explicamos: mediante el concepto técnico del tributo se facilita el trabajo para distinguir entre los ingresos tributarios y los ingresos no tributarios.

Un efecto práctico de esta distinción es que —en el caso que un determinado ingreso fiscal califica como tributo— resulta de aplicación inmediata y exclusiva un conjunto especial de reglas jurídicas tales como los principios constitucionales tributarios, Código Tributario, etc.

Para nosotros el tributo es la entrega de dinero por parte de ciertas personas a favor del Estado, impuesta por éste, mediante el dispositivo legal correspondiente, para financiar sus actividades.

Como se aprecia, el tributo tiene una serie de elementos, tal como se explica a continuación.

2.4.1. Conducta

La entrega de dinero que realizan las personas[3] a favor del Estado es una actuación. En Derecho esta conducta se conoce como «prestación». Se entiende por prestación la conducta que debe cumplir el sujeto de la relación jurídico tributaria.

---

[3] Como venimos realizando un estudio introductorio del fenómeno tributario utilizamos el término «personas» para facilitar la comprensión del concepto de tributo. En rigor deberíamos utilizar la expresión «sujeto» por cuanto también ciertos patrimonios —aun cuando carecen de personería jurídica— pueden quedar comprometidos al cumplimiento de una prestación dineraria a favor del Fisco. Así puede ocurrir con la masa hereditaria que —para efectos del Impuesto a la Renta— puede llegar a ser un sujeto del Impuesto a la Renta.

Más exactamente nos encontramos ante una prestación de dar.[4] Por regla general se trata de una prestación dineraria; por excepción puede ser una prestación en especie.

Jorge Bravo Cucci[5] resalta que la prestación de dar se debe llevar a cabo con carácter definitivo. Es decir cada vez que una persona entrega cierto monto de dinero al Fisco, se produce una transferencia de recursos para siempre. En principio no existe la posibilidad que el Estado devuelva dicho monto a la persona que pagó.[6]

En este sentido el pago anticipado del Impuesto a la Renta no califica como tributo, toda vez que constituye un ingreso fiscal solamente provisional, susceptible de ser devuelto por el Estado.

2.4.2. Dinero

El dinero es el objeto sobre el que se centra la prestación de dar.

Rosendo Huamaní Cueva[7] señala la posibilidad de que el tributo comprenda la presencia de otros bienes (muebles o inmuebles) y también servicios, pero son casos muy excepcionales.

Por ejemplo —si la ley lo permite— una persona puede transferir la propiedad de un predio a favor del Estado, a título de tributo.

En el caso de servicios, debemos recordar que la Constitución del Perú garantiza que toda persona tiene derecho a trabajar libremente, con sujeción a la ley,[8] en este sentido el Estado se encuentra obligado a respetar este derecho fundamental, por lo que el trabajo (servicio) debe ser prestado de manera voluntaria.

En este sentido, puede ocurrir que una Municipalidad establezca un tributo y autorice la posibilidad del pago a través de servicios, siempre que el contribuyente opte de manera voluntaria por esta alternativa.

---

4 Hacemos esta aclaración ya que como sabemos las prestaciones pueden ser de dar, hacer y no hacer.

5 Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra, 2003, p. 81.

6 En el entendido que sea el propio Estado quien de manera unilateral devuelva la cantidad de dinero. Ello no obsta que, por ejemplo, mediante un proceso de inconstitucionalidad, en el cual el Tribunal Constitucional señale la devolución del monto recaudado por concepto de tributo, el Estado debe cumplir con ello.

7 Huamaní Cueva, Rosendo. *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores, 2007, p. 26.

8 Artículo 2, numeral 15 de la Constitución Peruana de 1993.

Por lo que, en orden a lo señalado anteriormente, la Municipalidad no podría obligar a los contribuyentes al pago del tributo en servicios, sin el consentimiento de éstos.

En suma, nosotros consideramos que al constituir los ingresos tributarios la principal fuente de financiamiento de la actividad estatal, estos ingresos deben estar constituidos por dinero, no obstante ello, también es cierto que —de manera excepcional— el legislador puede establecer el pago de tributos en especie o en servicios, siempre que éstos puedan ser valorizables en dinero,[9] porque de otro lado se estaría desnaturalizando la razón de ser de los tributos.

2.4.3. *Sujetos que soportan la carga tributaria*

Básicamente se trata de las personas naturales y jurídicas. Por regla general, estos sujetos pertenecen al sector privado. Cuando señalamos a estas personas como los sujetos que soportan la carga tributaria, nos estamos refiriendo tanto a los sujetos pasivos en calidad de contribuyente legal, como a los contribuyentes de facto (como se da en el caso de los impuestos indirectos donde generalmente el impuesto se traslada al consumidor final).[10]

De modo excepcional existen ciertos sujetos del sector público que también soportan la carga tributaria. Por ejemplo, las empresas organizadas como sociedades anónimas que se constituyen con aportes del Estado (empresas estatales).

2.4.4. *Estado*

El tributo es recibido por el Estado, a través de sus órganos de gobierno como, por ejemplo, el Gobierno Nacional, Gobierno Regional o Gobierno Local, o mediante los entes públicos a quienes se les ha dado potestad para ello.

---

9 Así lo señaló por ejemplo el Segundo Código Tributario peruano, aprobado por D.L. n.° 25859 (1.12.1992), cuando precisó que mediante Decreto Supremo se podrá disponer el pago de tributos en especie, los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen.

10 El tercer párrafo del artículo 38 de la llamada Ley del IGV (cuyo Texto Único Ordenado —TUO— fue aprobado por el D.S. n.° 055-99-EF de fecha 15.04.1999) señala que «El comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del Impuesto».

Eduardo Sotelo Castañeda y Luis Vargas León[11] señalan que existe una discusión sobre la posibilidad de que un pago califique como tributo cuando se realiza a favor de una determinada entidad que no pertenece al Estado.

La doctrina predominante, que tiene autorizados voceros como Geraldo Ataliba,[12] sostiene que el pago para financiar esta clase de entidades califica como tributo, así precisa que son tributos parafiscales aquéllos creados para ciertas personas distintas del Estado y recaudados por ellas mismas. Estas personas pueden ser públicas o privadas siempre que tengan finalidades de utilidad pública.

2.4.5. *Imposición*

El Estado impone la carga tributaria, sin interesar la voluntad de los sujetos que la soportan. De este modo se puede señalar que el pago al Fisco de cualquier impuesto, como, por ejemplo, el Impuesto a la Renta, califica como tributo, en la medida de que en este caso el Estado impone a las personas naturales y jurídicas y entes colectivos la conducta de transferir parte de sus ingresos hacia el Estado.

En cambio, el préstamo de dinero que otorga un Banco al Estado no califica como tributo, toda vez que el Banco —de modo voluntario— llega a un acuerdo con el Fisco para la realización de esta operación.

2.4.6. *Dispositivo legal*

El tributo se origina en cierto dispositivo legal, a diferencia de otros ingresos públicos que más bien provienen de distintas fuentes de Derecho. Por ejemplo, el préstamo de dinero que realiza un Banco a favor del Estado se origina en el contrato y no en la ley.

Dentro de este orden de ideas, un tributo se crea (modifica o deroga) mediante el instrumento normativo establecido por la Constitución para el ejercicio de la potestad tributaria, lo cual significa que el origen legal del tributo no quiere decir cualquier dispositivo legal, sino aquél señalado por el legislador, por ejemplo para el caso peruano, la Constitución

---

[11] Sotelo Castañeda, Eduardo y Luis Vargas León. «En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales». Lima Revista *Ius et Veritas*, n.° 17, 1998, p. 302.

[12] Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, pp. 215-216.

ha señalado que el Poder Legislativo ejerce potestad tributaria y puede crear ciertos tributos mediante una ley; por su parte el Poder Ejecutivo puede crear determinados tributos mediante Decreto Legislativo[13] ó Decreto Supremo, según corresponda; los Gobiernos Regionales pueden crear ciertos tributos a través de la Ordenanza Regional, y los Gobiernos Locales pueden crear determinados tributos mediante la Ordenanza Municipal.[14]

Ahora bien, tiene que quedar clara la diferencia entre los elemenos esenciales del tributo (contenido esencial) y los presupuestos constitucionales, o principios constitucionales que deben cumplirse para que un tributo sea constitucional, de tal manera que en el tema que nos ocupa, si se crea un tributo con un instrumento normativo que no es el debido, no se estaría cumpliendo con el principio de legalidad y, por lo tanto, éste podría ser declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional (para efectos de este trabajo TC), pero en la medida en que contenga los elementos esenciales del tributo, estaremos ante un tributo; ahora bien, si este tributo no respeta o violenta los principios tributarios, tendrá que ser declarado inconstitucional por el TC.

2.4.7. Finalidad

El objetivo básico del tributo es el financiamiento de la actividad inherente al Estado (fines fiscales).

También es posible que el tributo persiga otras importantes finalidades (finalidades extrafiscales) como, por ejemplo, el Impuesto al Juego Tragamoneda, en la medida que busca desalentar esta clase de juegos porque afectan la salud mental de los niños y adolescentes del país.

2.5. Concepto de tributo para el Derecho Constitucional

2.5.1. Introducción

Actualmente —a la luz de las modernas tendencias sobre la elaboración del conocimiento— existe una marcada inclinación por la integración de las diferentes áreas del saber (Derecho Tributario y Derecho Constitucional). Además se observa un vigoroso despliegue

---

[13] Siempre que se le haya delegado facultades para ello.

[14] Artículo 200 Constitución Peruana 1993.

justamente del Derecho Constitucional con relación a todas las ramas del Derecho.

En este sentido se señala[15] que la institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. Ello porque el programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera a las más concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí la necesidad de que el análisis del programa constitucional haya de constituir uno de los puntos básicos en la elaboración doctrinal de los estudiosos de cualquier ciencia jurídica.

Por tanto, un estudio serio nos lleva necesariamente a recrear el concepto de tributo a la luz de los nuevos alcances del Derecho Constitucional.

Dentro de este orden de ideas Marcial Rubio Correa[16] sostiene que los principios y reglas del sistema jurídico nacional —consagrados en la Constitución— también deben ser tomados en cuenta para formular un concepto de tributo.

Por su parte, Rodolfo Spisso[17] señala que el tributo constituye el precio que hay que pagar para sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir la Constitución,[18] asimismo precisa que el gobierno no crea riqueza, sino que debe promoverla, por ello, los tributos que se establezcan no deben recaer sobre el capital sino sólo sobre el gasto o la renta, ya que, de lo contrario se transita hacia la destrucción de la nación. En este sentido, los capitales pueden tomarse como manifestación de

---

15 Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1991, p. 3.

16 Rubio Correa, Marcial. «El concepto de tributo y de reserva legal tributaria para el Tribunal Constitucional». En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra Editores, 2006, p. 97.

17 Spisso, Rodolfo. *Ob. cit.*, pp. 14-15.

18 Este mismo autor ensaya una definición jurídica del Tributo (p. 40) y precisa que se puede definir al tributo como una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de Derecho Público.

riqueza, pero en la medida en que no existan rentas reales o potenciales, no puede haber contribución (tributo) constitucionalmente exigible.

De otro lado, el Tribunal Constitucional Peruano ha señalado el concepto de tributo de la siguiente forma: «El tributo se concibe como la obligación jurídicamente pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley; constituyendo sus elementos esenciales: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el *ius imperium* del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito».[19]

Como podemos apreciar el TC adopta la definición de tributo del profesor Geraldo Ataliba,[20] y en este sentido, los elementos esenciales del tributo son los mismos que se desprenden de la propia definición adoptada. En efecto, el profesor Ataliba señala que los elementos del tributo son: i) Obligación, ii) Pecuniaria, iii) *Ex lege*, iv) Que no constituye sanción de acto ilícito, v) Cuyo sujeto activo es en principio una persona pública, y vi) Cuyo sujeto pasivo es una persona puesta en esta situación por la ley.

También es importante señalar que el tributo tiene un contenido esencial de corte político. Las reglas constitucionales que tienen que ver con el aspecto político del tributo tratan sobre el Deber de Contribuir y los principios tributarios, entre otros.

2.5.2. Deber de contribuir

2.5.2.1. Estado Social de Derecho

Como sabemos, el Estado Social de Derecho históricamente aparece entre la Primera y Segunda Guerra Mundial, acontecidas en la primera mitad del siglo XX,[21] como una reacción a las desigualdades producidas como consecuencia del capitalismo y la industrialización. Tales fenómenos sociales, en el marco del modelo vigente hasta entonces —El Estado Liberal— habían generado que la gran mayoría

---

19 STC recaída en el Expediente n.° 3303-2003-AA/TC.

20 Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p. 37.

21 Pérez Luño, Antonio Enrique. *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 1999, 6.ª Ed., pp. 220-229.

de integrantes de la sociedad industrial, especialmente trabajadores y obreros, se mantuvieran en una situación de postergación en el goce de sus derechos, en un escenario de creciente opresión.[22] En ese sentido, nos interesa destacar que para el Estado Social de Derecho el punto de partida y de llegada es la sociedad, más que el individuo.

Con relación al punto de partida se debe destacar que la sociedad debe sostener la actividad estatal, vía el tributo. Dentro de esta perspectiva, Luis Durán Rojo[23] añade que otros recursos de las Finanzas Públicas, tales como el endeudamiento y la emisión monetaria pasan a un segundo plano.

Respecto al punto de llegada, el Estado Social de Derecho tiene como finalidad básica sentar las bases materiales para que toda persona (sociedad) pueda acceder a la libertad y la igualdad. Ello es así, porque el Estado Social de Derecho aparece en la historia como un modelo de organización estatal que, partiendo de los valores clásicos del Estado Liberal, y específicamente de la libertad individual entendida como no-interferencia, impone al aparato estatal la función de promover y obtener condiciones materiales para que los individuos —ya jurídicamente iguales ante la ley— puedan disfrutar de una libertad fáctica o real.[24] Es así que el principio del Estado Social proclamaba que la finalidad esencial del Estado, era procurar el disfrute real y efectivo de todos los derechos fundamentales, por el mayor número posible de ciudadanos.[25]

Esta finalidad básica es incluso superior a otras finalidades clásicas del antiguo Estado Liberal como, por ejemplo, la Defensa Nacional (actividad de las Fuerzas Armadas).

Como se aprecia el tributo tiene un contenido político de carácter instrumental; en el sentido de que el tributo es el medio para hacer posible un Estado al servicio de la sociedad.

---

22 Forsthoff, Ernst. *Sociedad Industrial y Administración Pública*. Madrid: Escuela Nacional de Administración Pública, 1967, pp. 14-106.

23 Durán Rojo, Luis. «Alcances del Deber de Contribuir». En *Revista Análisis Tributario*. Lima, agosto del 2005, p. 13.

24 Alexy, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 486.

25 Carmona Cuenca, Encarnación. *El Estado Social de Derecho en la Constitución*, pp. 73-74.

En este sentido, si, por ejemplo, el Estado crea una suerte de impuesto con el objetivo de financiar un aumento de sueldos para los profesores de los colegios estatales, en el contexto de una deficiente calidad del servicio educativo a los alumnos; entonces —para efectos constitucionales— no existe «tributo» toda vez que nos encontramos ante una captación de ingresos que va a satisfacer el interés del Estado (aparato burocrático) y no de la sociedad.

Por su parte, el Tribunal Constitucional del Perú señala la necesidad de tomar como punto de partida el concepto de Estado Social de Derecho para desarrollar temas tributarios, (*e.g.*, como el concepto de tributo).

En este orden de ideas, podemos apreciar como el Tribunal Constitucional Peruano ha establecido cuál es la función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho. Así, desde la STC n.° 0008-2003-AI/TC, en adelante, cuando el trasfondo de una controversia gira en torno a la intervención estatal en la vida económica de los particulares, el TC ha procedido a fundamentar sus decisiones partiendo de los fines inherentes de Estado (Estado Social y Democrático de Derecho), y, particularmente, desde los principios rectores que inspiran nuestro régimen económico, dentro del cual, evidentemente, también se integra el régimen tributario.

Así ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente n.° 06089-2006-PA/TC, que —de un análisis conjunto de los artículos 3 y 43 de la Ley Fundamental— el Estado Peruano, definido por la Constitución de 1993, presenta las características básicas del Estado Social y Democrático de Derecho, al ser un Estado que se ubica como opción intermedia entre los fines que por su propia naturaleza buscan el Estado Liberal y el Estado Social.

Ello implica que nuestro Estado Constitucional de acuerdo con tales características, no obvia los principios y derechos básicos del Estado de Derecho tales como la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad ante la ley, sino que pretende conseguir su mayor efectividad, dotándolos de una base y un contenido material, a partir del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca.

En este mismo orden de ideas, el TC ha señalado que «siendo la función principal del tributo la recaudadora, puede admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe

ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria».[26]

También ha precisado el TC que «En un Estado social y democrático de Derecho, el diseño de la política tributaria es un ámbito reservado al legislador, en el que goza, dentro de los límites establecidos en la Constitución, de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática».[27]

De otro lado, la Constitución de 1979 establecía en su artículo 77 que «todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos».

El Estado social (en el modelo peruano) en la Constitución de 1979 se caracteriza por ser un Estado que pretende cubrir las necesidades básicas de la población y además redistribuir la riqueza de manera democrática.

El Actual Estado social de Derecho se distingue y diferencia del Estado liberal clásico de la larga época oligárquica del país y del Estado de la época del Gobierno Militar.

En este sentido, podemos apreciar como el modelo de la Constitución de 1979 buscó recuperar como objetivo fundamental del Estado al hombre como individuo, como persona y ser social.

Por su parte y aun cuando la Constitución de 1993 (Constitución vigente) no lo ha señalado de manera expresa, el deber de contribuir lo tienen todos los ciudadanos, tal como se ha establecido por el TC.[28]

2.5.2.2. Principio de solidaridad

Marcial Rubio[29] explica que —a partir de la concepción del Estado Social de Derecho, consagrado en el artículo 43 de la Constitución— se desarrolla el principio de solidaridad.

---

26 STC recaìda en el Expediente n.° 06089-2006-PA/TC.

27 STC recaída en el Expediente n.° 004-2004-AI/TC.

28 STC recaída en el Expediente n.° 004-2004-AI/TC.

29 Rubio Correa, Marcial. «El concepto de tributo y de reserva legal tributaria para el Tribunal Constitucional». En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra Editores, 2006, p. 99.

En virtud del principio de solidaridad, la sociedad debe financiar la actividad estatal para que ésta pueda atender las demandas sociales, sobre todo de los sectores más pobres de la población.

En efecto, Luis Durán Rojo[30] afirma que el principio de solidaridad supone la existencia de un interés colectivo en la recaudación de los ingresos públicos.

Por su parte, el Tribunal Constitucional del Perú[31] señala que el principio de solidaridad sirve para explicar el concepto de tributo.

En este mismo orden de ideas, el TC señala que «La solidaridad permite admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes».[32]

El tributo viene a ser un medio para que la sociedad —a través del financiamiento de la actividad estatal— tome protagonismo en la mejora de la calidad de vida, sobre todo de los sectores pobres.

En este sentido, si el Estado crea un tributo para financiar al Gobierno Nacional y resulta que en la respectiva ley no se encuentran comprendidos todos los que pueden colaborar con el Fisco; entonces —para efectos constitucionales— no existe tributo en la medida de que ciertos sectores sociales quedan excluidos de esta responsabilidad económica. Supongamos el caso de un Impuesto a las Apuestas que grava solamente las apuestas con motivo de eventos hípicos (carrera de caballos) y no grava las apuestas con motivo de otros eventos como, por ejemplo, los eventos futbolísticos (polla del fútbol).

---

30 Durán Rojo, Luis. «Los Deberes de Colaboración Tributaria: un Enfoque Constitucional». En *Revista Vectigalia*. Lima, año 2, n.° 2, octubre del 2006, p. 28.

31 STC recaída en el Expediente n.° 004-2004-AI/TC fundamento 9. «A tal propósito coadyuva la imposición del ITF, al que, a su vez, como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43 de la Constitución). Se trata, pues, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado, y, de otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa al gasto social».

32 STC recaída en el Expediente n.° 89-2006-PA/TC.

2.5.2.3. Deber de contribuir

Del principio de solidaridad se desprende el Deber de Contribuir. Luis Durán Rojo[33] señala que el Deber de Contribuir puede consistir en: a) La prestación de dar una suma de dinero al Fisco (tributo) y el cumplimiento de los consiguientes deberes formales tales como la entrega de comprobantes de pago, tenencia de Libros de Contabilidad, Declaraciones Juradas, etc.; y, b) El deber de colaboración en cuya virtud los ciudadanos deben apoyar el trabajo de fiscalización que realiza la Administración Tributaria, además los ciudadanos deben suministrar la información sobre terceros cuando lo requiera la Administración Tributaria y, finalmente, los ciudadanos deben apoyar la actividad de recaudación por parte de la Administración Tributaria (retención, percepción y detracción de tributos, etc.).

Por su parte, el TC señala en la sentencia recaída en el expediente n.° 06089-2006-PA/TC que «En este tipo de Estado[34] el ciudadano ya no tiene exclusivamente el *deber de pagar tributos,* concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume *deberes de colaboración con la Administración,* los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad».

Como se aprecia, el tributo viene a ser una parte del Deber de Contribuir. Desde esta perspectiva el tributo consiste en aquella relación jurídico-constitucional que se entabla entre la sociedad y el Estado y consiste en el *deber* que tenemos todos los miembros de la sociedad para apoyar económicamente la actividad fiscal siempre que ésta vaya dirigida a la atención de las necesidades humanas.

Es importante resaltar que la referida relación jurídico-constitucional consiste en cierto *deber* y no una obligación. El deber tiene un

---

[33] Durán Rojo, Luis. «Los Deberes de Colaboraciòn Tributaria: un Enfoque Constitucional». En *Revista Vectigalia.* Lima: año 2, octubre del 2006, p. 30.

[34] Refiriéndose al Estado Social y Democrático de Derecho.

contenido fundamentalmente político, mientras que la obligación posee un contenido predominantemente económico.

Con relación al contenido político del deber, hay que partir de la consideración de que la sociedad es el soporte del Estado. En otras palabras, sólo si la sociedad colabora, el Estado marcha o actúa. Si la sociedad no colabora —por ejemplo, evadiendo el pago de tributos— el Estado se diluye.

También es interesante resaltar que en el concepto constitucional de tributo el objetivo de éste tiene que ver con la satisfacción de las necesidades sociales. Es decir, la finalidad del tributo se encuentra vinculada a la sociedad.

En cambio, en el concepto técnico de tributo ocurre que las finalidades de éste pueden ser fiscales (el tributo financia la actividad fiscal) o extrafiscales (el tributo persigue ciertos impactos en la economía). En otras palabras, las finalidades del tributo aparecen vinculadas a las Finanzas Públicas y el mercado.

2.5.2.4. Perú: Constitución de 1993

Con relación a la actual Constitución de 1993, hay que señalar que no existe una referencia expresa al Deber de Contribuir. A su turno, el Tribunal Constitucional del Perú[35] considera que el Deber de Contribuir es un principio implícito en nuestra Constitución.

De otro lado, como hemos podido apreciar, es debido a la labor del Tribunal Constitucional del Perú que se ha introducido en nuestro sistema jurídico el concepto del Deber de Contribuir. Es así que en nuestro país recién han comenzado los esfuerzos para replantear los conceptos básicos del Derecho Tributario desde una perspectiva constitucional, tal como viene sucediendo con el concepto de tributo.

2.5.3. Principios tributarios

2.5.3.1. Distribución de la riqueza

Ha señalado el TC que «La existencia del Estado presupone que los servicios y los bienes públicos deben ser costeados por sus habitantes, de

---

35 STC recaída en el Expediente n.° 0004-2004-AI-TC y otros acumulados sobre acciòn de inconstitucionalidad interpuesta por diversos colegios profesionales contra varios artìculos del Decreto Legislativo n.° 939 y otros dispositivos legislativos.

acuerdo con el principio de legalidad, el que debe, a su vez, considerar la capacidad económica de las personas».[36]

En este sentido, para el Estado Social de Derecho es muy importante el tributo en la medida que facilita la distribución de la riqueza (los ricos deben desprenderse de una porción de su patrimonio para ser transferido, sobre todo hacia los sectores sociales pobres). Así precisa el TC que el principio de igualdad, en materia tributaria, se encuentra íntimamente vinculado a la capacidad contributiva, garantizando que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los contribuyentes.[37]

Por esta razón, el punto de partida es que el tributo debe recaer solamente sobre los sujetos que poseen riqueza económica, a efectos de que se pueda llevar a cabo la referida distribución de la riqueza. En este sentido, los sujetos que poseen un mínimo nivel de riqueza deben tributar, mientras que los sujetos que no alcanzan dicho mínimo no tienen que tributar.

En este sentido, es que dentro de la estructura del tributo se tiene que contemplar elementos que exterioricen capacidad económica mínima para tributar, nos referimos a la capacidad contributiva.

La capacidad contributiva, también conocida como capacidad económica de la obligación tributaria, es la potencialidad económica, material o real que tiene un sujeto para encontrarse en condiciones de enfrentar la carga o el pago de determinado tributo, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta.

Por ejemplo, una suerte de impuesto a la soltería no es tributo para efectos constitucionales, en la medida que en la base de esta exacción económica se encuentra una situación civil y no un determinado nivel de riqueza económica.

2.5.3.2. *Parámetros constitucionales*

Existe un conjunto de reglas conocidas como principios constitucionales tributarios. César Landa Arroyo[38] señala que una de las finalidades

---

36 STC recaída en el Expediente n.° 0001-2004-AI-TC y otros acumulados.

37 STC recaída en el Expediente n.° 0001-2004-AI-TC y otros acumulados.

38 Landa Arroyo, César. «Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional». En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima: Palestra Editores, 2006, p. 49.

de estos principios es lograr que la actividad estatal encargada del diseño del tributo otorgue a éste un contenido lo más racional posible. Esta posición ha sido recogida por el Tribunal Constitucional.[39]

Entre estos principios se encuentran: capacidad contributiva (aptitud económica para soportar la carga tributaria), igualdad (quienes poseen mayor riqueza deben soportar más carga tributaria), no confiscatoriedad (la carga tributaria no puede llevar a una considerable disminución de la riqueza de las personas), etc.

Por ejemplo, tratándose del Impuesto a la Renta para las personas naturales, la consideración del principio de igualdad lleva a plantear que a los sectores sociales de ingresos medios les correspondería aplicar una tasa reducida como del 15%. En cambio, a los sectores sociales de ingresos altos habría que asignarles una tasa del 15% para un primer tramo de sus ingresos y, luego, podría aplicarse una tasa del 30% para un segundo tramo en general.

Si el Estado crea un Impuesto a la Renta para las personas naturales con la tasa única del 30% para todos los casos, resulta que —para efectos constitucionales— no nos encontramos ante un tributo, en la medida que los sectores sociales de ingresos medios van a soportar una carga tributaria mayor que la razonable, en relación con sus ingresos.

2.5.4. *Aportes del concepto constitucional de tributo*

Tal como hemos señalado, advertimos que el concepto de tributo se vincula con temas políticos más generales, tales como el Estado Social de Derecho, principio de solidaridad y el Deber de Contribuir.

Además, a partir del concepto constitucional de tributo se puede entender el concepto técnico de tributo. En efecto, tomando como punto de partida las ideas sobre el Estado Social de Derecho, principio de solidaridad y deber de contribuir, se puede comprender la presencia de los elementos que aparecen en el concepto técnico de tributo.

En este sentido, las necesidades sociales que deben ser atendidas por el Estado explican la potestad de éste para imponer cargas tributarias que financien su actividad. Esta imposición es realizada por el Fisco a través de un dispositivo legal. Los miembros de la sociedad, tanto

---

[39] Sentencia recaída en el Expediente n.° 2302-2003-AA/TC.

personas naturales como empresas, soportan estas cargas entregando al Estado una determinada suma de dinero.

2.6. Dinámica de la visión técnica y constitucional

Una visión del tributo desde el punto de vista técnico y constitucional ayuda a comprender importantes efectos prácticos.

Si un tributo cumple con las reglas constitucionales del Deber de Contribuir y con los principios tributarios; entonces goza de validez para el Derecho y es capaz de producir efectos positivos dentro del sistema jurídico.

Entre los efectos positivos se encuentra la posibilidad del nacimiento de la obligación tributaria en casos concretos, la eventualidad de la cobranza coactiva de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria, etc.

En cambio un tributo que no respeta los parámetros constitucionales no es válido, de tal manera que no va a ser capaz de generar efectos positivos dentro del sistema jurídico.

Más bien se generan efectos negativos, tales como el advenimiento del proceso de inconstitucionalidad de la ley con el objetivo de expulsar la carga tributaria del sistema jurídico, etc.

Es así como podemos llegar a sostener que un ingreso fiscal puede calificar como tributo desde un punto de vista técnico, sin embargo, bien podría carecer de validez constitucional.

Supongamos el siguiente ejemplo: el Estado, mediante una ley, crea un Impuesto a la Renta del 80% sobre las utilidades de las empresas. Desde el punto de vista técnico, nos encontramos ante un tributo; toda vez que se trata de una prestación que consiste en la entrega de una suma de dinero a favor del Estado, por parte de los agentes económicos que generan utilidades. Esta carga económica ha sido impuesta por el Estado, mediante un dispositivo legal, con el objetivo de financiar la actividad fiscal.

Sin embargo —desde la perspectiva constitucional— se trata de un tributo finalmente inválido, por cuanto se está violando el principio de no confiscatoriedad, según el cual la carga tributaria no puede provocar la privación de una parte significativa de la riqueza de las personas.

Eduardo Sotelo Castañeda y Luis Vargas León[40] señalan que en este caso el tributo existe desde un punto de vista técnico, sin embargo, carece de validez (constitucional), de tal manera que no va a ser capaz de generar efectos jurídicos positivos.

2.7. *Modelo de Código Tributario para América Latina —OEA/BID—*[41]

Para efectos de este trabajo nos referimos al Modelo de Código Tributario para América Latina como MCTAL.

El artículo 13 del MCTAL señala que «Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines».

Esta norma se inspira en el concepto técnico de tributo. En efecto, se considera al tributo como una prestación de dar cierta suma de dinero a favor del Estado.

El concepto adoptado por el MCTAL no hace expresa referencia a las personas que soportan la carga tributaria. Tampoco se establece la necesidad de la existencia de un dispositivo legal.

Es interesante anotar que en la exposición de motivos del MCTAL se señala que, aunque autorizadas opiniones aconsejan excluir de los códigos las definiciones, para que la doctrina y la jurisprudencia elaboren libremente los conceptos, la Comisión estimó que en el caso particular del MCTAL destinado a homogeneizar instituciones y principios, y que, por lo tanto, tiene cierto carácter formativo, era conveniente incluir las definiciones. Asimismo, señala el MCTAL que el artículo 13 da el concepto de tributo, que es lo genérico. Se especifica que debe corresponder a prestaciones de dinero, porque si bien hay algunas prestaciones en especie, ellas son muy excepcionales en el Estado moderno, por tal razón, la doctrina, casi uniformemente, identifica los tributos con prestaciones pecuniarias.[42]

---

40 SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo y Luis VARGAS LEÓN. «En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales». Lima: *Ius et Veritas*, n.° 17, pp. 298 y 299.

41 Elaborado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID de 1965.

42 MCTAL, Reforma Tributaria para América Latina, Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana, Secretaria General, Organización de los Estados Americanos. Washington D.C., 1967, p. 18.

2.8. *Modelo de Código Tributario —CIAT—*[43]

Para efectos de este trabajo nos referimos al Modelo de Código Tributario —CIAT— como CT-CIAT.

El artículo 9 de este CT-CIAT precisa que «Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general».

Aquí también se aprecia un concepto técnico del tributo en la parte que se hace referencia a la prestación de dinero.

La definición adoptada por el CT-CIAT bajo comentario, a semejanza del MCTAL, no hace expresa referencia a las personas que soportan la carga tributaria. Tampoco se establece la necesidad de la existencia de un dispositivo legal.

A diferencia del MCTAL, el CT-CIAT alude a la manifestación de capacidad económica. Ciertamente, se trata de la riqueza económica que poseen los sujetos que soportan la carga tributaria. El concepto de tributo que propone el CT-CIAT nos parece más avanzado que el concepto de tributo planteado por el MCTAL, en la medida que introduce un principio propio del Derecho Constitucional.

Otra diferencia con el MCTAL es que el CT-CIAT se refiere a los fines fiscales y extrafiscales del tributo. La finalidad fiscal significa que el tributo procura financiar la actividad del Estado. En cambio la finalidad extrafiscal hace referencia a que el tributo puede perseguir otros objetivos.

En este mismo orden de ideas, hacemos referencia al comentario del CT-CIAT del artículo 9, cuando precisa que la definición de tributo adoptada por este artículo 9 se encuadra en la consagrada tradicionalmente por la doctrina y por diversos Códigos Tributarios, apenas en ella se explicita la finalidad de financiar el gasto público del Estado, como forma de poner de manifiesto la naturaleza eminentemente financiera del tributo, sin que con ello se desconozca la posibilidad de utilizar,

---

[43] Elaborado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios-CIAT de 1997.

aunque excepcionalmente, la tributación como medio para coadyuvar la concreción de objetivos extra-fiscales.[44]

2.9. Ley General Tributaria de España (LGTE) —Ley n.º 58/2003—

El artículo 2 de esta Ley señala que «Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Estas reglas desarrollan un concepto técnico del tributo en la medida que hacen referencia a las prestaciones pecuniarias.

En este sentido, cuando se señala que el tributo es un ingreso público, hay que tener presente que se consideran ingresos públicos a las sumas de dinero que el Estado y los demás entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines.[45]

Aquí hay que tener presente que el calificativo de público se refiere al titular del ingreso, ya que o se trata del Estado o de un ente público. Esto significa que el ingreso público es tal debido a que constituye un ingreso obtenido por un ente público.

Cuando la ley española señala que el tributo es una consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, quiere decir que en la ley se describe el hecho generador del Deber de Contribuir y si un determinado caso concreto cumple con la indicada descripción legal se produce el inmediato nacimiento del tributo.

También es interesante advertir la presencia del deber de contribuir que es una categoría propia del Derecho Constitucional. En este caso, se resalta el aspecto político y no económico del tributo

---

[44] Modelo de Código Tributario del CIAT. Panamá, edición abril 1997, p. 23.

[45] Ferreiro Lapatza, J.J. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2005, vol. I, p. 155.

(capacidad contributiva). Esto significa que aunque la definición de tributo no lo mencione expresamente, el tributo responde al principio de capacidad contributiva.

En este sentido, es importarte tener presente lo que señala el artículo 31.3 de la Constitución Española (CE) cuando prescribe que todos contribribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

2.10. Código Tributario del Perú

Nuestro Código Tributario no incluye un concepto de tributo.

Teniendo en cuenta que el Estado constantemente va creando ingresos tributarios e ingresos no tributarios (canon, regalía minera, etc.); consideramos necesario que el Código Tributario ofrezca un concepto de tributo.

De esta manera, las Autoridades y los agentes económicos podrían saber con mayor precisión si se encuentran frente a un ingreso tributario o no.

Además, habría mayor seguridad jurídica y certeza sobre los marcos legales aplicables (principios tributarios, Código Tributario, etc.), de tal manera que se evitarían controversias interpretativas.

3. CONCLUSIONES

1. El tributo es un fenómeno que se presta para diferentes conceptos, dependiendo del punto de vista de las finanzas públicas, política económica y derecho.
2. Desde el punto de vista jurídico y sobre todo a la luz del constitucionalismo moderno, el concepto de tributo debe contemplar necesariamente aspectos técnicos y constitucionales.
3. Es dificil encontrar un dispositivo legal que plasme una definición perfecta de tributo, sin embargo, los modelos de Código Tributario en América Latina, así como el Código Tributario de un determinado país recogen muchos de los aspectos esenciales del concepto de tributo.

Interpretación de las leyes tributarias: el principio de la realidad económica

*Gustavo Lazo Saponara**

«Yo creo que para interpretar las leyes tributarias se pueden usar todos los métodos lógico razonables, sin que se pueda considerar la llamada interpretación económica, sino como una aplicación del principio general que prescribe interpretar las leyes teniendo en cuenta la naturaleza propia de los hechos a que ellas se refieren».

Juan Lino Castillo
La interpretación de las leyes tributarias
Lima, 26 de septiembre de 1962

SUMARIO: *1. Introducción.– 2. Orígenes del principio de la realidad económica.– 3. La utilización del principio de la primacía de la realidad de los hechos económicos.– 3.1. El caso anglosajón.– 3.2. El caso argentino.– 3.3. El caso peruano.– 4. Conclusiones.*

1. INTRODUCCIÓN

Dentro del programa analítico del curso de legislación tributaria dictado por el doctor Juan Lino Castillo Vargas en la ex facultad de Ciencias Económicas y Comerciales de la Pontificia Universidad Católica del Perú, se trataba el tema de la interpretación de las leyes tributarias, tema de enorme relevancia y que aun en estos días sigue siendo materia de opiniones controvertidas.

* Socio del Área Tributaria del Estudio Olaechea. Abogado y Contador por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

El maestro Castillo mostró mucha preocupación por el tema, tratándolo en varias partes de su cátedra. En la parte relativa a interpretación de las normas, expone las cuatro tesis más relevantes sobre la forma de interpretar las leyes tributarias, la posición de los tratadistas franceses, la de los tratadistas italianos (encabezada por Mario Pugliese), la de Ernst Blumenstein y la de Dino Jarach.

En cuanto al principio de la consideración económica como criterio determinante de la interpretación de las leyes tributarias, recuerda que fue creado por la doctrina alemana y la suiza (Enno Becker, autor del Derecho Tributario del Reich, y Ernst Blumenstein, respectivamente), siendo sostenido en los años sesenta por la jurisprudencia de numerosos países, consagrado por la legislación positiva alemana, mexicana y argentina, y contemplado en algunos proyectos del Código Tributario, como el de Brasil.

Este método, impropiamente conocido como el de la interpretación económica, consiste, pues, en interpretar los hechos según su naturaleza económica, que es la única capaz de indicar cuál es la realidad que el legislador ha querido apreciar y valorar para los efectos tributarios, y obedece a que el criterio de imposición es valoración política de una realidad económica.

Sobre el particular, apunta que Jarach basa su tesis en la autonomía del Derecho Tributario postulando que la naturaleza económica de los hechos permite definirlos de manera más amplia sin hacer necesaria la interpretación analógica. De este modo, el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas inadecuadas para dicha relación, resultando fundamental a la hora de interpretar la ley tributaria, tomar en cuenta su finalidad y significación económica.

Al respecto, el doctor Castillo acertadamente nota la falta de explicación dogmática a la tesis de Jarach, afirmando que si el principio de interpretación sustancial es fundado en razones de naturaleza conceptual, pierde su equívoca generalidad de regla práctica y puede ser aplicado en cada caso según los principios generales de la relación impositiva (fuente, presupuesto, causa).

Señala también que el hecho imponible, desde el punto de vista dogmático formal, es siempre un hecho, nunca un negocio, y, desde el punto de vista dogmático sustantivo, es siempre un hecho de naturaleza

económica, sobre cuya magnitud se mide la obligación según el principio de la capacidad contributiva.

En su opinión, ya se encontraban superados el método de interpretación funcional preconizado por Benvenutto Griziotti y el de la consideración económica sostenido, con más brillo que solidez jurídica, por Ezio Vanoni y Dino Jarach. En tal sentido, afirma que la doctrina considera que para interpretar las leyes tributarias se pueden usar todos los métodos comunes a las demás ramas del Derecho, teniendo en cuenta que un término jurídico debe interpretarse de manera que evite toda contradicción entre la norma que lo contiene y otras normas jurídicas, y que las distintas ramas del Derecho no constituyen otros tantos compartimentos estancos, sino que, por el contrario, no son sino partes de un solo sistema irrescindible, por lo que una definición contenida en la ley o cuerpo de leyes que por su propia naturaleza le corresponde, debe valer para todo el Derecho, a no ser que el legislador haya limitado expresamente a determinados efectos la eficacia de aquella definición, o al contrario haya excluido que la misma pueda aplicarse a un determinado sector.

Por otra parte, establece que al tratar la interpretación de las leyes impositivas, dentro de los conceptos propios del Derecho Tributario, es necesario distinguir entre las normas que integran el Derecho Tributario sustantivo y las que corresponden al Derecho Tributario Procesal, ya sea al de aplicación o al de reclamación. En la aplicación de las primeras no cabe usar más forma de integración que la interpretación extensiva, eliminando la analogía, a fin de garantizar al contribuyente su derecho a que no se le exija sino lo que la Ley manda y dentro de los límites que ella señala. En cambio, para integrar las reglas del Derecho Tributario Procesal, se puede usar todas las formas de integración, incluso la analogía.

Concluye que no existe necesidad de continuas divergencias entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario, respecto a la disciplina del presupuesto de las obligaciones, porque ambos derechos presuponen y disciplinan hechos económicos (Blumenstein). Asimismo, existe independencia dogmática del Derecho Tributario respecto al Derecho Civil, porque es diferente el valor que atribuyen a la voluntad privada y porque es diferente la causa de los presupuestos de hecho de las obligaciones.

Estos temas tienen una cercana relación con la elusión tributaria. Al respecto, el doctor Castillo sostiene que, basado en los principios de

la certidumbre del impuesto y de la exclusividad de la ley como fuente de la obligación tributaria sustantiva, en caso de advertirse posibilidades de elusión en la legislación tributaria positiva que afecten la igualdad ante la imposición, el legislador, si lo considera conveniente a la política económica y social del país, debe hacer desaparecer tales posibilidades y establecer en forma indubitable los presupuestos de hecho a los que quiere atribuir la naturaleza de generadores de obligación impositiva sustantiva; y no dejar los alcances de dichos presupuestos librados a la interpretación discrecional de los órganos administrativos, sin olvidar que las leyes impositivas deben modelarse sobre la organización política, económica, jurídica y social del país, estructura a la que, por ser anterior y superior, el Derecho Fiscal debe adaptarse, y no destruirla.

Como puede apreciarse, el pensamiento universal del doctor Castillo (alrededor del año mil novecientos sesenta) mantiene plena vigencia hasta nuestros días. En 1982, el notable jurista argentino Horacio García Belsunce también le daría la razón: «El método que tantos desvelos ha provocado a los tributaristas contribuye a fijar en forma explícita el sentido con que debe hacerse la interpretación de la finalidad de la ley, pero con la importante advertencia de que ningún nuevo factor de orden metodológico introduce en el campo de la hermenéutica jurídica toda vez que cualquier investigación del fin de la ley siempre se orientará hacia la naturaleza especial de las relaciones que se regulan».[1]

En tal sentido, consideramos sumamente recomendable que los tributaristas de hoy y mañana reflexionen en cuanto a la aproximación que pudieran tener respecto a este tema a partir del pensamiento del ilustre jurista doctor Juan Lino Castillo Vargas. Ello, a efecto de detener los mencionados «desvelos» que ha causado y sigue ocasionando este apasionante tema que el doctor Castillo supo desmenuzar con contundente claridad.

2. ORÍGENES DEL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

El principio de la realidad económica deriva de las fuentes alemana e italiana que ejercieron una enorme influencia en la construcción

---

[1] García Belsunce, Horacio A. «Temas de Derecho Tributario». Buenos Aires: Ed. Abeledo Perrot, 1982, pp. 155.

dogmática del Derecho Tributario de corte civilista durante la primera mitad del siglo XX. También se extendió en Francia a través de Louis Trotabas y en Suiza, principalmente por Ernst Blumenstein.

En Alemania se le atribuye a Enno Becker la consagración de este principio en la Ordenanza Fiscal alemana (*reichsabgabennordnung* o RAO) de 1919, como respuesta al formalismo extremo en la interpretación de la norma tributaria. En dicha RAO se establece que: «En la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias».

No obstante, por la forma en que las autoridades de dicho país aplicaron dicha ordenanza, la misma cayó en desprestigio. El Tribunal de Finanzas alemán desarrolló una concepción por la cual solamente se consideraban los rasgos económicos de las transacciones de manera general, otorgando una amplísima libertad al intérprete para atribuir efectos tributarios análogos a transacciones distintas, lo cual hoy en día resulta constitucionalmente inconcebible.

Por su parte, en Italia fue la Escuela de Pavía principalmente representada por Benvenuto Griziotti, Ezio Vanoni, Mario Pugliese y Dino Jarach quien centró la materia de análisis a la estrecha relación existente entre la capacidad contributiva, el hecho económico y la interpretación de la norma tributaria. De esta manera, sostienen que cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, es legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un resultado económico análogo. En otras palabras, propugnan la preeminencia del resultado económico buscado, dado que al Derecho Tributario le interesa, ante todo, el contenido económico del negocio en función a la capacidad contributiva revelada por el mismo.

En efecto, dicha escuela sostuvo que siendo el carácter fundamental del impuesto, gravar la capacidad contributiva manifestada a través del hecho imponible, dicha capacidad no puede encontrarse en los aspectos formales del hecho sino en los sustanciales, esto es, en el contenido económico de las relaciones que revelan la capacidad contributiva.

De esta manera, el fundamento dogmático de este postulado gira en base a los principios de igualdad y capacidad contributiva, de los

cuales el intérprete de la norma tributaria se sirve para buscar la verdad y la justicia material.

El postulado de la consideración económica fue acogido positivamente en Argentina en la Ley n.° 11683 de 1947, que señaló: «En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos o términos del derecho privado».

También influyó en varios países latinoamericanos, como Uruguay, Bolivia, Costa Rica, Venezuela, Ecuador, Paraguay, etc., que acogieron en cierta medida el Modelo de Código Tributario del Programa Conjunto de Tributación de la OEA/BID de 1967, que estableció en su artículo 8:

> «Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.
>
> Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.
>
> Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas».

Dicho Modelo fue principalmente preparado por Carlos María Giuliani Fonrouge, Ramón Valdez Costa y Rubens Gomes de Sousa. En la exposición de motivos de este artículo se establece que el proyecto parte de la base de que «el intérprete tiene que adjudicar a la norma su verdadero significado para lo cual no puede estar subordinado a definiciones estructurales sobre fundamentos y con finalidades distintas que pueden o no coincidir con los de las normas tributarias».

No obstante esta difusión normativa, en el Perú hubo un continuo rechazo a introducir normativamente a la teoría de la consideración

económica. Así, el Anteproyecto Añoveros del Código Tributario peruano, se limitó a establecer en su artículo 30: «Las normas tributarias se interpretarán por los métodos admitidos en Derecho, sin utilización de criterios interpretativos propios».

En línea con ello, en el Anteproyecto Sustitutorio de la Dirección General de Estudios Tributarios del Ministerio de Hacienda y Comercio se dispuso: «Norma IX.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho».

Sin embargo, no fue sino con el Código Tributario peruano del 21 de abril de 1996 que se pretendió seguir el mismo derrotero del Modelo OEA/BID.

Así, mediante Decreto Legislativo n.º 816 se dispuso:

> «Norma VIII.- Al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.
>
> Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen o establezcan los deudores tributarios. Cuando los deudores tributarios sometan sus actos a situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.
>
> En vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley».

De acuerdo a los Fundamentos de la Norma VIII:

> «Esta norma establece la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas que el contribuyente manipule para no estar dentro del campo de aplicación del tributo. Mediante esta norma se aplicará la teoría del develamiento para los grupos económicos, que implica el desconocimiento de las individuales jurídicas, cuando éstas se utilicen fraudulentamente».

Sin embargo, hubo una relativamente rápida reacción del Congreso peruano, esto es, a los cinco meses de publicada por el Ejecutivo el Decreto Legislativo n.º 816, se publicó la Ley n.º 26663 que modifica la Norma VIII del Código Tributario de la siguiente manera:

> «Norma VIII.- Al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.
>
> Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen o establezcan los deudores tributarios.
>
> En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley».

Resulta muy ilustrativo citar la Exposición de Motivos de la Ley n.° 26663, donde se deja en claro lo siguiente:

> «Se cuestiona la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto ésta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imponibles situaciones económicas que ellos consideran que son las reales.
>
> Ello contraría el propio Código Tributario, en tanto éste establece el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir, al hecho imponible.
>
> Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de *interpretar* que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera.
>
> Al respecto debemos tener en cuenta que el derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes. Se constituye por ello en garantía contra la arbitrariedad.
>
> Solamente sería permisible la abstracción de las formas, en los casos de delitos tributarios. A mayor abundamiento, se dispone que la facultad de la Administración se ejerce en forma discrecional, lo cual puede derivar en un uso no acorde a derecho del poder de la SUNAT».

En tal sentido, el Congreso peruano, advirtiendo el inmenso peligro socio-económico de poner en manos de la Administración un arma que la podría llevar a una desmedida vulneración de los principios de seguridad jurídica y de legalidad, opta por retirar del sistema jurídico la facultad de recalificar los negocios jurídicos bajo el manto del criterio de consideración económica.

Al respecto, cabe agregar que en la práctica resulta harto complejo discernir el límite entre la economía de opción y la elusión ilegítima de tributos mediante formas inadecuadas. En nuestro sistema civilista, cualquier interpretación del negocio jurídico debe tomar en cuenta su causa jurídica con aras de alcanzar un equilibrio entre finalidad y funcionalidad, entre sustancia y forma negocial. Ello no implica una especie de «interpretación económica» del Derecho Tributario, sino, más bien, una interpretación exclusivamente jurídica que corresponde a la libertad de elección de formas, tipos y causas, justificando la existencia de negocios atípicos, indirectos y fiduciarios, todos plenamente legítimos.[2] En tal sentido, debe ponderarse tanto el equivalente resultado económico obtenido por las partes como la instrumentación jurídica empleada en la transacción, en base a un análisis objetivo de los hechos, la intencionalidad de las partes y los efectos causados en el sistema jurídico.

3. LA UTILIZACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA PRIMACÍA DE LA REALIDAD DE LOS HECHOS ECONÓMICOS

3.1. El caso anglosajón

Resulta de interés mencionar que el principio de la realidad económica también fue desarrollado por el Derecho común o sistema anglosajón (aunque con posterioridad al Derecho Civil o sistema romano-germánico) bajo la denominación de «sustancia sobre la forma». Al respecto, por las características propias de este sistema jurídico, la jurisprudencia desempeñó un rol fundamental en su evolución, ampliándose los supuestos aplicables para establecer cuándo determinada transacción es ilegítima a pesar de la forma legal adoptada.

A semejanza del Derecho civilista o sistema romano-germánico, en el Derecho común o anglosajón hubo en un principio un marcado apego a la interpretación literal de la norma tributaria. Dos casos emblemáticos ingleses lo constituyen el *Partington vs. Attorney General* de 1869 y el *Inland Revenue Com'rs vs. Duke of Westminster* de 1936. En el primero se resolvió que si del texto de la ley impositiva no se desprendía expresamente que un hecho se encontraba gravado, no podía encontrarse

---

[2] TAVEIRA TORRES, Heleno. «Derecho Tributario y autonomía privada». En *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario. Noviembre del 2004, pp. 3-4.

sujeto al impuesto correspondiente. En el segundo, se estableció que los efectos de la forma legalmente adoptada primaban sobre la sustancia económica, careciendo de relevancia entrar a analizar la *ratio legis* de la norma tributaria aplicable a la transacción en cuestión.

No obstante, a raíz del emblemático caso *W.T. Ramsay Ltd. vs. IRC* de 1981, esta tendencia cambió, estableciéndose que los tribunales son los órganos encargados de determinar la naturaleza jurídica de cualquier transacción a efectos de esclarecer los efectos tributarios pertinentes. Con posterioridad a este caso, la jurisprudencia fue evolucionando estableciendo determinadas pruebas para determinar si la transacción es legítima o no. Entre las pruebas podemos nombrar: *business purpose test* (para que la transacción sea legítima debe demostrarse que la forma obedece a una razón jurídica-comercial y no sólo tributaria), *step transaction test* (la transacción no será legítima si se articula una serie preordenada de transacciones sin un propósito comercial adicional al ahorro tributario), *economic substance, substance over form* y *sham transaction*.[3]

Como vemos, tanto en el Derecho Civil como en el anglosajón existe una marcada tendencia a combatir la elusión fiscal, contienda que, sin embargo, no debe ser irrestricta, siendo la Constitución el espacio donde finalmente pueden balancearse los derechos fundamentales en juego para la solución a estas controversias.

3.2. El caso argentino

Una de las principales críticas al principio de la realidad económica es el exceso en la ponderación del elemento económico en la interpretación, extendiéndose de manera inapropiada a la calificación de los hechos.

En esta línea, Tarsitano[4] sostiene que el principio de interpretación económica nació inspirado en el loable propósito de tomar en consideración la naturaleza real del hecho imponible y devolverle al Derecho Tributario su contenido sustancial. Sin embargo, esta búsqueda dirigida

---

[3] Léase al respecto a STEINBERG, Lewis R. «Form, Substance and Directionality in Subchapter C». En *Tax Lawyer*, vol. 52, n.º 3. Nueva York, 1999, pp. 457-500.

[4] TARSITANO, Alberto. «Interpretación de la ley tributaria». En *Tratado de Tributación, Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, vol. I, tomo I, 2003, pp. 411-563.

al fin de la ley no hubiera generado la controversia que provocó de no haber extendido el mandato a la calificación de los hechos, lo que se concretó en conferir al intérprete —el fisco, en primer lugar— la facultad de desestimar, bajo ciertas condiciones, las formas jurídicas que reflejen indebidamente la realidad económica.

Dicho autor advierte que en Argentina dicho principio ha sido empleado de manera excesiva por la Administración vulnerándose injustificada y persistentemente el principio de seguridad jurídica: «Esta experiencia demuestra que, más allá de las buenas intenciones, la invocación a la realidad económica oscurece antes que aclara. Provoca más males que los que pueden evitarse con otra medicina jurídica más eficaz y menos invasiva, y que, por cierto, su derivación en alcance del mandato calificador del artículo 2 debería encontrarse en una aplicación selectiva, esto es, ser la excepción —y no la regla— que se emplee para corregir el uso desviado de las figuras que se apartan de su causa típica. No es que se desconozca la necesidad de poner freno a las formulaciones artificiosas que intentan eludir el impuesto. Se procura, simplemente, evitar las consecuencias de un método que afecta la posibilidad de prever las consecuencias jurídicas de los propios actos y que pone en peligro la seguridad jurídica».

Finalmente, refuta la tesis de Jarach sosteniendo que:

> «[...] decir que la teoría de la realidad económica es la que mejor consulta el principio de capacidad contributiva —causa legitimadora de cualquier impuesto—, si bien posee una fuerte lógica argumental, está asumiendo una capacidad contributiva en estado puro, en estricta coincidencia con situaciones de hecho reveladoras de riqueza. Empero, la capacidad contributiva se manifiesta jurídicamente en el hecho imponible. Precisamente, la mediación del legislador transforma la capacidad económica en capacidad contributiva, que se reconduce a un hecho de naturaleza estrictamente jurídica, que debe ser analizado en ese campo, y no en el de supuestas realidades económicas no reveladas directamente por la norma».

En esta misma línea de pensamiento la crítica más efectiva contra la tesis de Jarach la expuso brillantemente Martínez,[5] quien sostiene lo siguiente:

---

[5] MARTÍNEZ, Francisco. «Estudios de derecho fiscal». Buenos Aires: Edición Contabilidad Moderna, 1973, pp. 196-220.

> «La norma jurídica ha previsto sólo la hipótesis de divergencia consciente, querida, entre la intención empírica (*intentio facti*), entre la finalidad económica que las partes han querido verdaderamente alcanzar, y la intención jurídica (*intentio iuris*), es decir, los efectos jurídicos que emergen del tipo de negocio elegido, estatuyendo que en tal situación el impuesto se aplique, no conforme al negocio jurídico que aparece celebrado por ellas, sino al que corresponde a su determinación causal».

Coincidimos con dicha apreciación, puesto que el Derecho está compuesto de sustancia (*i.e.*, actividad humana que por su relevancia se convierte en jurídica) a la que se le da forma, sin perder en ningún momento dicha sustancia. Esto es, el Derecho es forma y sustancia a la vez. Asimismo, a cada negocio jurídico únicamente le corresponde una causa típica que le es propia y lo distingue de los otros negocios. Por ello es que cuando el legislador impone un gravamen sobre un determinado negocio jurídico, dicho gravamen recae en la especial causa típica de dicho negocio y a su especial contenido económico, quedando limitado dicho gravamen a ese negocio en particular.

3.3. El caso peruano

Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal peruano sobre el tema que nos ocupa ha sido errática y poco profusa. Históricamente, en la mayoría de los casos involucrados, el Tribunal únicamente se ha apartado de la calificación legal efectuada por las partes en sus negocios para ceñirse al Derecho civilista buscando la verdadera causa jurídica que les corresponde. Sin embargo, ha habido excepciones.

En línea con lo anterior, los primeros antecedentes los encontramos a continuación:

> «En el Perú, desde el 1 de enero de 1943 hasta el 31 de diciembre de 1958, existió el denominado impuesto a las utilidades, para cuya aplicación se consideraba utilidad normal a la que no excediese del 10% de los recursos sociales o patrimonio del contribuyente, reputándose como ‹sobreutilidad› el exceso de las ganancias sobre dicho porcentaje, exceso sobre el cual, además de abonarse el Impuesto a las Utilidades, se pagaba una tasa adicional del 10%. [...]
>
> En el año 1947, un contribuyente, propietario de un fundo lo aportó, revalorizándolo, a la constitución de una sociedad anónima, de la cual poseía la casi totalidad de las acciones. Obviamente, el objeto de todo esto, era

disminuir el impuesto a las sobreutilidades a que estaba sujeto. El fisco, al aplicarle el Impuesto a las Utilidades, no le aceptó la revaluación, fundándose en que la nueva sociedad así formada y el fundo que desaparecía como negocio individual, al ser aportado a la sociedad eran patrimonio de un solo y mismo contribuyente, dado que éste era accionista casi exclusivo de la primera y había sido propietario absoluto del fundo, por lo que se podría afirmar que en este caso había una sola unidad económica sobre cuyo patrimonio sin revaluar procedía hacer los cálculos para aplicar el impuesto a las sobreutilidades.

La reclamación que formuló el contribuyente de esta acotación ante la Superintendencia de Contribuciones fue declarada sin lugar, por lo que aquél apeló ante el Consejo Superior de Contribuciones y obtuvo de éste la Resolución n.° 4328 del 23 de octubre de 1947, que aceptó la revalorización para cómputo de la sobreutilidad de la nueva sociedad así formada. El Superintendente, no satisfecho con esta resolución, y en uso de la facultad que le concedía la Ley n.° 7904, apeló ante el Supremo Gobierno, el que expidió la Resolución Suprema de 18 de agosto de 1948, que amparó la posición del Fisco.

El contribuyente procedió a demandar la nulidad de tal resolución ante la Corte Suprema, misma que por Ejecutoria del 30 de mayo de 1951, fundada en la doctrina fiscal del 15 del mismo mes y año, dejó establecido que el aportante del fundo y la sociedad que había recibido el aporte, eran contribuyentes distintos.

Mes y medio más tarde, en una apelación de otro contribuyente, el Consejo Superior de Contribuciones, por Resolución n.° 6110, de 13 de julio de 1951, revocó la resolución apelada, de acuerdo con el dictamen fiscal del 11 de julio de mismo año, en el que se estableció que el principio de conjunto económico, sostenido por la doctrina, no se encontraba consagrado por la legislación positiva».[6]

Vemos, pues, cómo desde un inicio existió una marcada defensa del principio de tipicidad en materia tributaria, estando únicamente sujeto a imposición el hecho económico que haya sido previsto en la ley como tal. De esta manera, se entendió claramente que si la ley no ha prohibido a los contribuyentes llegar a resultados tributarios por un camino diferente del contemplado por el legislador, no puede entenderse que los contribuyentes se encuentran compelidos a realizar hechos

---

[6] Aguilar Calderón, Lourdes. «La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos». En *Quipukamayoc*. Lima: Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Facultad de Ciencias Contables, segundo semestre del 2003, pp. 62-74.

imponibles para satisfacer las pretensiones recaudatorias del Fisco. A este derecho legítimo de los contribuyentes de escoger, dentro del marco legalmente permitido, una forma de negocio que considere más conveniente desde la perspectiva tributaria, se le conoce generalmente como «economía de opción».

Con posterioridad a estos antecedentes, el derrotero histórico seguido por el Tribunal Fiscal presenta los siguientes grupos de casos:[7]

(i) Resoluciones que interpretan el texto de las diversas cláusulas del contrato o contratos presentados por los contribuyentes para establecer su verdadera naturaleza y atribuirle el régimen tributario que le corresponde: RTF n.° 1699 de 1 de abril de 1966, n.° 4157 del 12 de diciembre de 1968, n.° 4315 de 23 de enero de 1969, n.° 8296-1-2004 de 26 de octubre de 2004.

(ii) Resoluciones en las que se utiliza evidencia adicional al contrato o contratos presentados para establecer su verdadera naturaleza y atribuirle el régimen tributario que le corresponde: RTF n.° 1195 de 22 de abril de 1965, n.° 4708 de 3 de septiembre de 1969, n.° 5468 de 3 de agosto de 1970, n.° 5477 de 6 de agosto de 1970, n.° 251-4-97 de 20 de febrero de 1997, n.° 383-3-99 de 18 de junio de 1999, n.° 5301-4-2002 de 12 de septiembre de 2002, n.° 5367-4-2002 de 26 de septiembre de 2002, n.° 3495-4-2003 de 20 de junio de 2003, n.° 4784-5-2003 de 22 de agosto de 2003, n.° 5243-1-2003 de 15 de septiembre de 2003, n.° 1115-1-2005 de 22 de febrero de 2005.

(iii) Resoluciones en que se califica los hechos independientemente de los documentos legales preparados y/o presentados por el contribuyente. A diferencia de los casos anteriores, se renuncia al plano legal, en busca de la «verdadera naturaleza económica de los hechos»: RTF n.° 18463 de 15 de junio de 1984, n.° 18464 de 15 de junio de 1984, n.° 327-2-2000 de 12 de abril de 2000, n.° 622-2-2000 de 21 de julio de 2000.

(iv) Resoluciones en las que invocando la Norma VIII, se analiza si la situación prevista en el supuesto de la norma jurídica se ha verificado o no en la realidad: RTF n.° 543-2-99 de 4 de junio de 1999,

---

7 Lozano Byrne, Oswaldo. «La técnica de la calificación económica de los hechos en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal». En *Revista 44 del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, abril del 2006, pp. 155-170.

n.° 590-2-2003 de 4 de febrero de 2003, n.° 6686-4-2004 de 8 de septiembre de 2004, n.° 7114-1-2004 de 21 de septiembre de 2004.

La citada jurisprudencia del Tribunal Fiscal denota que la «calificación económica» del hecho imponible es empleada para apartarse de la calificación del Derecho civilista que les corresponde a los actos, situaciones u operaciones de los contribuyentes. Por su parte, se emplea la «calificación jurídica» del hecho imponible para atribuir el tratamiento tributario que corresponde a su verdadera naturaleza jurídica.

Al respecto, como hemos venido sosteniendo a lo largo de este trabajo, consideramos que en nuestro ordenamiento no cabe la llamada interpretación o calificación económica del hecho imponible, sólo la calificación jurídica.

Sobre este punto, Delgado Ratto,[8] advierte: «De lo expuesto, podemos apreciar que tanto SUNAT como el Tribunal Fiscal vienen sosteniendo en los últimos años que el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario constituye una norma anti-elusiva de carácter general que permite dejar de lado la apariencia jurídica de las formas para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, desconociendo así los alcances reales del contenido de dicho precepto e irrogándose de este modo una atribución que, como hemos visto, no se encuentra contemplada en la ley».

En esta línea, coincidimos con García Novoa,[9] quien discrepa del criterio del Tribunal Fiscal al señalar que «La Norma VIII no sólo no contiene ningún atisbo de interpretación económica, sino que el legislador la ha repudiado expresamente».

De otra parte, en cuanto a si la Norma VIII resulta necesaria para habilitar la calificación jurídica del hecho imponible, coincidimos con el Tribunal en que no. Ello debido a que la facultad de calificar jurídicamente el hecho imponible es inherente a la función de la Administración Tributaria, la cual, dentro de su calidad de ente recaudador y fiscalizador

---

[8] Delgado Ratto, Cecilia. «El criterio de la realidad económica y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario». En *Advocatus* 10. Lima, 2004-I, pp. 317-333.

[9] García Novoa, César. «Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano». En *Revista 44 del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, abril del 2006, pp. 61-102.

tributario tiene la obligación de buscar la verdad material para lo cual debe emplear los métodos de interpretación que el sistema jurídico le ofrece, esto es, debe calificar jurídicamente los negocios celebrados por las partes para establecer la verdadera causa jurídica de los mismos.

El autor español González García[10] avala todo lo expuesto al señalar que:

> «La referencia a la significación económica es jurídicamente irrelevante, aunque metodológicamente perturba. Es un mero instrumento ornamental, que sustantivamente no quita ni pone nada, porque si el elemento está normativizado, es de obligada observancia; y si no está normativizado, el juez no puede sustituir la norma por la realidad económica».

Ahora bien, resta por determinar si la Norma VIII habilita a aplicar las doctrinas del fraude de ley y simulación.

Mediante RTF n.° 6686-4-2004 de 8 de septiembre de 2004 se estableció el siguiente precedente: «el supuesto fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario». En tal sentido, concluye que el ordenamiento jurídico tributario peruano no prohíbe aquellas conductas que la doctrina tributaria califica como «fraude de ley». En estas conductas no se realiza el hecho imponible previsto en la ley, sino que a través de la norma de cobertura se realiza un presupuesto de hecho diferente que conlleva a una efectiva reducción de la carga impositiva.

Coincidimos con esta afirmación del Tribunal, al igual que otros autores[11] ya que no existe en el sistema legal peruano disposición normativa alguna que autorice a combatir el fraude a la ley en materia tributaria. Asimismo, consideramos que la Norma VIII tampoco lo autoriza, ya que es una norma que redunda en la potestad de calificar

---

10 González García, Eusebio. «La interpretación de las normas tributarias». Navarra: Editorial Aranzadi, 1.ª Ed., 1997, p. 67.

11 Entre ellos, Aráoz Villena, Luis Alberto. «Una aproximación al correcto sentido y alcance de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario». En *Revista 44 del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, abril del 2006, pp. 187-219. Asimismo, García Novoa, César. *Ibidem*. De opinión contraria es Bravo Cucci, Jorge. *Idem*, pp. 143-153. Dicho autor sostiene que la persecución del fraude de ley por parte de la autoridad constituye una facultad inherente a la de calificación jurídica, al descubrimiento de la verdad material en desmedro de la verdad formal.

los negocios jurídicos de acuerdo con su real naturaleza jurídica. En tal virtud, ni siquiera constituye una cláusula general antielusiva.

Habiendo establecido ello, conviene preguntarse si la Administración Tributaria tiene la facultad de establecer si un negocio es simulado, cuestión que a nuestro juicio no ha sido directamente abordada por el Tribunal.

Ya hemos adelantado nuestra posición en el sentido de que el segundo párrafo de la Norma VIII es meramente enunciativo, pues reitera una facultad inherente al deber de fiscalización de la Administración Tributaria, *i.e.* la búsqueda de la verdad material. En tal sentido, no corresponde preguntar si esta norma autoriza a la Administración a perseguir la simulación. Corresponde, más bien, preguntar si la Administración requiere de autorización para perseguirla o si ello constituye una facultad inherente a sus funciones como ente recaudador.

Como paso previo a dicho análisis, debemos distinguir entre los dos tipos de simulación, la absoluta y la relativa. A decir de Aráoz:[12] «En la simulación absoluta no existe ningún negocio jurídico real. Sin embargo, con el objeto de engañar se crea una apariencia, que sólo es formal y carece totalmente de sustancia. Por tanto, en términos reales no existe ninguna relación jurídica entre las partes» [...]. «En la simulación relativa, en cambio, sí existe un negocio jurídico real, pero éste es distinto del que se expone a los terceros. El acto ocultado o disimulado por las partes tiene plenos efectos para ellas».

En cuanto a la simulación absoluta, podemos afirmar que es una figura que encuadra en el concepto de evasión, no de elusión tributaria, por lo que su persecución y sanción corresponde al ámbito de la ley penal tributaria. Esto es, va más allá de la mera recalificación jurídica de los hechos, la misma que no se extiende más allá del ámbito antielusivo.

En cuanto a la simulación relativa, estamos en línea con lo expresado por el jurista García Novoa:[13]

> «[...] cuando hablamos de simulación relativa hay que diferenciar dos cosas. La primera es que en los ordenamientos anglosajones se diferencia muy bien

---

12 Aráoz Villena, Luis Alberto. *Idem.*

13 García Novoa, César. Entrevista titulada «Cláusula general anti-elusiva y la Norma VIII peruana». En *Thémis*, Revista de Derecho, 2.ª época, n.° 55, Lima, 2008, pp. 327-338.

qué es la simulación en la causa o la *artificiality* o simulación propiamente dicha. La simulación, propiamente dicha, es la que conlleva artificialidad, engaño, creación de una falsedad [...] ¿Qué simulación se podría perseguir por la Norma VIII? Yo creo que la simulación en la causa; es decir, aquella situación en la que no hay necesariamente una falsedad y simplemente hay una simulación de un acto, hecho o negocio para perseguir una causa que no es la propia del acto, hecho o negocio [...]».

Como vemos, dicho autor distingue entre la (i) simulación en la causa y (ii) la simulación propiamente dicha (*artificiality*). En esta última se produce una simulación con falsedad, lo cual la acerca más al terreno de la evasión y no tanto al de la elusión.

En la simulación en la causa, en cambio, no hay necesariamente una falsedad, hay simplemente una simulación de un negocio para perseguir una causa que no es la propia. Estamos ante el empleo de un negocio para un fin que no obedece a su causa típica, por lo que resulta válida su recalificación jurídica.

4. CONCLUSIONES

1. Para interpretar las leyes tributarias únicamente puede recurrirse a los métodos de interpretación que la ciencia del Derecho contempla, los cuales son válidos sin orden de preferencia o preeminencia. Entre estos métodos de interpretación jurídica no se encuentra el criterio de interpretación económica.
2. Durante el año 1996, el Congreso peruano, en defensa de los principios de seguridad jurídica y de legalidad, optó por retirar del sistema jurídico la facultad de recalificar los negocios jurídicos bajo el manto del criterio de consideración económica, el mismo que estuvo contenido en un texto legal que tuvo una efímera vida (tan sólo cinco meses de vigencia).
3. En nuestro sistema civilista, cualquier interpretación del negocio jurídico debe tomar en cuenta su causa jurídica con aras de alcanzar un equilibrio entre la sustancia y forma del negocio, lo que implica una interpretación exclusivamente jurídica que corresponda a la libertad de elección de formas, tipos y causas, justificándose la existencia de negocios atípicos, indirectos y fiduciarios, todos plenamente legítimos.

4. En la práctica, muchas veces resulta harto complejo discernir el límite entre la economía de opción y la elusión ilegítima de tributos mediante formas inadecuadas. Debe ponderarse tanto el equivalente resultado económico obtenido por las partes como la instrumentación jurídica empleada en la transacción, en base a un análisis objetivo de los hechos, la intencionalidad de las partes y los efectos causados en el sistema jurídico.
5. Tanto en el Derecho Civil como en el anglosajón existe una marcada tendencia a combatir la elusión fiscal, contienda que, sin embargo, no debe ser irrestricta, siendo la Constitución el espacio donde finalmente pueden balancearse los derechos fundamentales en juego para la solución a estas controversias.
6. Cuando el legislador impone un gravamen sobre un determinado negocio jurídico, dicho gravamen recae en la especial causa típica de dicho negocio, en su especial contenido económico, quedando limitado dicho gravamen a ese negocio en particular.
7. En nuestro ordenamiento no cabe la llamada interpretación o calificación económica del hecho imponible, sólo la calificación jurídica.
8. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no resulta necesaria para habilitar la calificación jurídica del hecho imponible debido a que la facultad de calificar jurídicamente el hecho imponible es inherente a la función de la Administración Tributaria.
9. En la simulación en la causa estamos ante el empleo de un negocio para un fin que no obedece a su causa típica, por lo que resulta válida su recalificación jurídica.
10. No existe en el sistema legal peruano disposición normativa alguna que autorice a combatir el fraude a la ley en materia tributaria. La Norma VIII tampoco lo autoriza, ya que es una norma que redunda en la potestad de calificar los negocios jurídicos de acuerdo con su real naturaleza jurídica.

El principio de neutralidad tributaria y los métodos para evitar la doble imposición internacional

*Ignacio López de Romaña**

SUMARIO: *1. Introducción.– 2. Criterios jurisdiccionales y duplicidad de tipos de sujeción tributaria del Estado.– 2.1. Criterios objetivos.– 2.2. Criterios subjetivos.– 2.2.1. Personas naturales.– 2.2.2. Personas jurídicas.– 2.3. Duplicidad de tipos de sujeción a la potestad tributaria del Estado.– 3. Doble imposición internacional.– 3.1. Elementos de la doble imposición internacional.– 3.2. Medidas para evitar la doble imposición internacional.– 3.2.1. Medidas unilaterales.– 3.2.2. Tratados internacionales.– 3.3. Métodos para evitar la doble imposición internacional.– 3.3.1. Conflictos jurisdiccionales de residencia.– 3.3.2. Conflictos jurisdiccionales de fuente.– 3.3.3. Conflictos jurisdiccionales fuente-residencia.– 3.3.3.1. El método de deducción en la base.– 3.3.3.2. El método de exención.– 3.3.3.2.1. La exención con progresividad.– 3.3.3.2.2. Condiciones impuestas en el método de exención.– 3.3.3.3. El método de imputación o crédito.– 3.3.3.3.1. Límites temporales de los créditos.– 3.3.3.3.2. Impuestos acreditables.– 3.3.3.3.3. Topes del crédito por impuesto*

* Abogado, Universidad de Lima. Maestría en Derecho (LL.M.), Georgetown University Law Center, Washington D.C. Admitido a la práctica del Derecho en Perú y en el Estado de Nueva York, Estados Unidos de América. El autor desea precisar que toda mención en el presente trabajo a normas legales de países distintos al Perú es meramente referencial, por lo que se recomienda consultar con abogados de dichas jurisdicciones sobre su interpretación y vigencia.

pagado.– 3.3.3.4. El crédito por impuesto ahorrado o tax sparing.– 4. Métodos para evitar la doble imposición internacional y criterios de neutralidad tributaria.– 4.1. Neutralidad de exportación de capitales.– 4.2. Neutralidad de importación de capitales.– 4.3. Disyuntiva entre las neutralidades de exportación e importación de capitales. – 4.4. Eficiencia de los criterios de neutralidad.– 4.5. Consecuencias de la adopción de un sistema neutral de importación de capitales.

1. INTRODUCCIÓN

En términos generales puede señalarse tanto al consumo como a la inversión (nacional o extranjera) como los motores de la demanda interna de un país, la cual, junto a la demanda externa, serán los elementos que impulsen el crecimiento sostenido de su producción interna.

El consumo, sin embargo, sólo podrá impulsar la demanda interna hasta un determinado nivel (establecido por el nivel de ingreso del sector privado y fiscal), por lo que los economistas parecen coincidir en la necesidad de incrementar la inversión a efectos de impulsar la producción. En efecto, una continua inyección de capital en una economía provocará un crecimiento sostenido en la producción que, a su vez, generará un aumento en la demanda de insumos, bienes de capital y servicios complementarios, al mismo tiempo que incrementará el ingreso nacional, produciéndose de esta manera un círculo virtuoso de crecimiento sostenido.

Ahora bien, resulta importante destacar que bajo los principios de una economía de libre mercado, la inversión continua de capitales a la que se ha hecho mención, debería dejarse en las manos del sector privado, limitándose el Estado a cumplir un rol regulador de la economía y realizando actividades empresariales sólo en forma subsidiaria.[1]

Como consecuencia de lo antes expuesto, la mayoría de países (y en especial aquéllos que, como el Perú, cuentan con escasos o limitados recursos de capital interno) han entendido la necesidad de promover

---

[1] Se parte de la premisa que el sector privado no sólo posee una mayor capacidad para reunir el capital, sino que, además, utilizará de manera más eficiente los recursos de una economía al no ser afectado por ciertos elementos externos que podrían afectar la toma de decisiones. Este principio ha sido recogido por en el artículo 60 de nuestra Constitución Política, el cual señala que «[...] sólo autorizado por ley expresa, el Estado puede realizar subsidiariamente actividad empresarial, directa o indirecta, por razón de alto interés público o de manifiesta conveniencia nacional».

el flujo de capitales del exterior, por lo que han incorporado a su ordenamiento jurídico instrumentos destinados a eliminar, o en su defecto, reducir las posibles barreras al flujo internacional de capitales.

Ello es particularmente cierto en el ámbito del Derecho Tributario, y así lo entendió el doctor Castillo Vargas, quien en su trabajo titulado *Evolución de Nuestra Política Tributaria* sostiene que «en los últimos tiempos ha variado sustancialmente el objetivo principal de la política tributaria. Mientras dentro de la concepción de hacienda neutral se aspiraba, casi en forma exclusiva, a procurarse los ingresos necesarios para el funcionamiento de los servicios públicos, mediante una justa distribución de la carga tributaria, proponiéndose sólo secundariamente el logro de fines económicos y sociales, *hoy, conforme a los postulados de la hacienda funcional, el objetivo básico es de orden económico-social; asegurar la estabilidad e impulsar el desarrollo económico del país* [...]». (La cursiva es nuestra).

Entre los instrumentos que han sido incorporados a nuestra normatividad tributaria a efectos de atraer inversión y, consiguientemente impulsar el desarrollo económico del país, puede destacarse tanto la incorporación de normas internas como la celebración de convenios internacionales, por medio de los cuales se persigue evitar —o al menos aliviar— la doble imposición internacional, toda vez que ésta afecta negativamente el flujo de capitales al conllevar una sobrecarga tributaria para aquellos individuos o empresas que decidan invertir en jurisdicciones distintas a la de su residencia.

El objeto del presente artículo es precisamente analizar los distintos métodos para evitar la doble tributación internacional, y más precisamente aquélla derivada de conflictos jurisdiccionales de tipo fuente-residencia, desde la perspectiva del principio económico de neutralidad tributaria. A tal efecto, examinaremos necesariamente conceptos del Derecho Tributario Internacional desarrollados por el doctor Castillo Vargas en su cátedra de Derecho Tributario en las Facultades de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

2. CRITERIOS JURISDICCIONALES Y DUPLICIDAD DE TIPOS DE SUJECIÓN A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

A efectos de que un Estado pueda gravar con el impuesto a la renta una ganancia o ingreso determinado que se encuentre comprendido

dentro del criterio de renta gravada adoptado por su legislación tributaria interna, dicho Estado deberá atribuirse jurisdicción tributaria sobre dicha renta mediante algún criterio que lo conecte con la misma.[2]

El profesor Castillo Vargas señala a este respecto que «la obligación de efectuar una prestación pecuniaria de carácter tributario a favor de una entidad pública nace a cargo de una persona privada, natural o jurídica, cuando concurren respecto a dicha persona, los presupuestos de hecho que una ley en vigor establece como requisitos determinantes del nacimiento de dicha obligación. Estos requisitos se refieren: 1) A la vinculación de la persona privada con la pública (nacionalidad, residencia, domicilio o ejercicio de actividad); y, 2) A la posibilidad de atribuir a tal persona un hecho generador de obligación tributaria sustantiva (propiedad o adquisición de un bien, o disponibilidad de una renta)».[3]

A este mismo respecto, García Mullin señala que «[...] para que un enriquecimiento calificado como renta por una legislación genere el impuesto correspondiente, no basta con que encaje en la descripción hipotética de la ley, sino que además es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país: que por alguna circunstancia, el Estado se atribuya jurisdicción, en el sentido de potestad tributaria, para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas».[4]

Los «puntos de conexión» en virtud de los cuales los Estados deberán vincularse con aquellos enriquecimientos que constituyan renta gravada bajo su legislación tributaria a efectos de poder atribuirse jurisdicción tributaria sobre ellos, pueden clasificarse en subjetivos y objetivos, según atiendan a consideraciones de tipo personal de los perceptores de la renta o al lugar en el que se ésta se generó.

---

2 Nótese que de acuerdo a Richard J. Vann algunos autores como Asif Qureshi (*The Public International Law of Taxation*, 1994, pp. 22-125) sostienen que los países podrían ejercer su potestad tributaria sobre la renta de fuente mundial de personas (naturales o jurídicas) no residentes, a pesar de los obvios inconvenientes prácticos que tal política acarrearía. VANN, Richard J. *International Aspects of Income Tax, Thuronyi (Ed.), Tax Law Design and Drafting*. Capítulo 18, vol. 2, p. 735. Ver también en este sentido, MASSONE PARODI, Pedro. «La Doble Tributación Internacional». En *Tributación Internacional*. Lima: Estudio Caballero Bustamante, año 1, n.° 2, 1997, p. 53.

3 CASTILLO VARGAS, Juan Lino. *Elusión Fiscal y Evasión Fiscal*. Lima, junio, 1964.

4 GARCÍA MULLIN, Juan Roque. *Manual de Impuesto a la Renta. Organización de los Estados Americanos, Departamento de Desarrollo Institucional y Recursos Financieros*, 1978, p. 46.

2.1. Criterios objetivos

Los Estados pueden —y suelen— atribuirse potestad para gravar aquellas rentas cuya fuente productora se encuentre en su territorio en razón a que ella, se entiende, fue obtenida como consecuencia de la utilización por parte de sus perceptores de la estructura de bienes y servicios públicos de dicho país.

Supervielle sostiene precisamente a este respecto que «[...] este concepto territorial tiene su fundamento en las ventajas que derivan de la pertenencia a un determinado agregado económico, político y social, representadas por los beneficios que el contribuyente obtiene directa o indirectamente, a través de los servicios públicos que mantiene el Estado en su territorio y de las demás ventajas que le proporcione la vida social. Son esos elementos los que posibilitan el surgimiento de la renta, que la hacen posible, y de ellos deriva la potestad del Estado en cuyo seno ocurren esos hechos para gravar las rentas que producen».[5]

Puede entonces señalarse que la adopción de puntos de conexión objetivos se fundamenta en el principio de reciprocidad: los contribuyentes se ven favorecidos por las condiciones generales brindadas por el Estado en donde se genera la renta gravada, por lo que resulta justo que contribuyan a cubrir sus costos.

La utilización de un criterio jurisdiccional objetivo por parte de un Estado implica, a su vez, la adopción de un principio de fuente bajo el cual se ejercerá la potestad tributaria del país sobre las rentas que se hubiesen generado en su territorio,[6] sin importar la condición de residente o domiciliado del perceptor de la renta. Por el contrario, las rentas que tengan su fuente fuera de su territorio (rentas de fuente extranjera) no serían gravadas bajo un sistema impositivo que estuviese basado únicamente en el principio de fuente.

En la práctica, la mayoría de países con sistemas impositivos modernos utilizan, al menos parcialmente, el criterio objetivo de vinculación, contando por tal motivo con reglas destinadas a determinar

---

5 SUPERVIELLE. «El Concepto de Fuente en el Impuesto a la Renta». *Rev. Fac. Derecho.* Montevideo, año VIII, n.º 1, p. 279, citado por García Mullin. *Op. cit.*, p. 50.

6 Ver, HAMAEKERS, Hubert. *The Source Principle vs. The Residence Principle; Revista dos Tribunais*, n.º 3, 1993, vol. 1, p. 166.

qué enriquecimientos constituyen renta de fuente nacional y cuáles renta de fuente extranjera.[7]

2.2. Criterios subjetivos

A diferencia del criterio objetivo expuesto líneas arriba, los criterios jurisdiccionales subjetivos atienden a las circunstancias personales de los contribuyentes. Aquellos contribuyentes que se encuentren vinculados a un Estado en razón de circunstancias personales deberán tributar en él por la universalidad de sus rentas, esto es, se encontrarán gravadas en dicho Estado la totalidad de sus rentas, sin importar el lugar en donde éstas se hubiesen generado.

Como se desprende de lo antes señalado, los criterios subjetivos implican una ampliación significativa de la base gravable, toda vez que el Estado se atribuye potestad tributaria sobre las rentas producidas fuera de su territorio en virtud a circunstancias de carácter personal que lo vinculan con el perceptor. Ello resulta particularmente beneficioso para las economías más desarrolladas, que en principio se caracterizan por ser exportadoras de capital.

2.2.1. *Personas naturales*

En el caso de personas naturales, el criterio de conexión más comúnmente utilizado por los Estados es el de domicilio o residencia,[8] que encuentra sustento en la idea de que quien reside en una determinada sociedad y se beneficia de los bienes y servicios que ella brinda debe contribuir al financiamiento de los mismos, aun cuando

---

7 En el artículo 9 y siguientes de nuestra Ley del Impuesto a la Renta se señalan los ingresos que constituirán renta de fuente peruana.

8 García Mullin señala que si bien «[...] en derecho privado ambas locuciones tienen significados distintos [...] en materia tributaria, es frecuente que se utilicen en un sentido más o menos equivalente, y en todo caso, con menor relevancia para el elemento anímico que en derecho privado». García Mullin. *Op. cit.*, p. 47. Gildemeister, de otro lado, considera que el término domicilio no debe usarse como punto de conexión jurisdiccional, sino como criterio para la determinación del órgano administrativo competente para la gestión de un tributo en relación a un determinado sujeto pasivo, así como para ver dónde deberá presentar sus declaraciones tributarias y dónde le deben ser notificadas los actos administrativos tributarios. Gildemeister Ruiz-Huidobro, Alfredo. «La Revolución del Comercio Electrónico y la Tributación: La crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho Tributario Internacional». En *Thémis*, Revista de Derecho n.° 41, 2000, p. 68.

la renta gravada no se hubiese generado como consecuencia de esos bienes y servicios.

Aquellos Estados que opten por establecer un criterio jurisdiccional subjetivo de residencia, deberán establecer reglas que permitan determinar cuándo un individuo será residente a efectos del impuesto a la renta. Dichas reglas podrán basarse (i) en manifestaciones objetivas (como el mantenimiento en el país de un domicilio oficial, el lugar donde realiza actividades económicas, entre otros),[9] o (ii) en el número de días que el perceptor de la renta haya permanecido en el país (en virtud a la denominada «regla de los 183 días» un Estado atribuye la calidad de residente a los individuos en caso éstos hubiesen permanecido en su territorio al menos 183 días en un ejercicio gravable).[10]

Otro criterio de tipo subjetivo, de aplicación menos común que el de residencia, es el de nacionalidad. Así, por ejemplo, los Estados Unidos de América se atribuyen potestad tributaria no sólo sobre la renta de sus residentes sino también sobre aquélla obtenida por sus nacionales, a partir de la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia de dicho país en el caso de Cook vs. Tait.[11]

---

9 ARNOLD, Brian J. y Michael J. MCINTYRE. *International Tax Primer*. Holanda: Kluwer Student Editions, 1995, p. 21.

10 Nótese que si bien esta la segunda fórmula brinda una mayor certeza que la utilización de manifestaciones objetivas, en la práctica implica una gran carga a la autoridad administrativa tributaria pues ésta deberá determinar el tiempo de permanencia en su territorio de cada individuo.Ver, VANN. *Op. cit.*, p. 730.

Un problema especial puede surgir en el caso de trabajadores que presten servicios al otro lado de la frontera y que podrían ser considerados como residentes en ambos países bajo la regla de los 183 días. A fin de evitar que dichas personas se vean afectadas por una doble imposición fiscal los países fronterizos suelen incluir provisiones específicas a tal efecto en sus tratados tributarios. A manera de ejemplo podemos citar el artículo 15 del Convenio celebrado entre Austria e Italia en 1981; el artículo 11(2)(c) del tratado celebrado entre Bélgica y Francia en 1974; el artículo 15 y el protocolo del tratado celebrado entre Alemania y Suiza en 1971; y el artículo VII del protocolo de la Convención Nórdica de 1989. Francia y España poseen un convenio especial en el que tratan exclusivamente el problema de los trabajadores trans-fronterizos (1961).

11 Cook vs. Tait, 265 U.S. 47, 44 S.Ct. 444, 68 L.Ed. 895 (1924). En los considerandos la Corte argumentó que sus ciudadanos gozaban de ciertos beneficios por el simple hecho de contar con la nacionalidad norteamericana y, por tanto, consideró justo que el Estado gravase sus rentas, aun cuando éstos se encontrasen domiciliados en otro país y el ingreso se hubiese generado fuera de su territorio.

2.2.2. *Personas jurídicas*

Como es lógico, los criterios de nacionalidad y residencia arriba mencionados no resultan aplicables a las personas jurídicas. Los criterios jurisdiccionales o de vinculación utilizados por los Estados para atribuirse potestad tributaria sobre las rentas gravadas de las personas jurídicas pueden clasificarse en dos categorías, según sean de naturaleza formal o sustantiva.

Los puntos de conexión formales, como su propio nombre lo indica, atienden a criterios de naturaleza formal, como el lugar de constitución de la persona jurídica o el de su «domicilio de constitución» (es decir, el domicilio que se hubiese asignado a la entidad en el acto de constitución, que podría diferir del lugar donde se está constituyendo).

Los puntos de conexión sustantivos, por su parte, suelen atender a circunstancias reales de la persona jurídica, como su lugar de dirección o la ubicación de la «sede social real» o el «establecimiento principal» de la sociedad.

Si bien los criterios formales suelen ser más fáciles de aplicar en la práctica que los sustantivos, estos últimos resultan más apropiados desde un punto de vista técnico.[12]

2.3. Duplicidad de tipos de sujeción a la potestad tributaria del Estado

La mayoría de Estados han adoptado una duplicidad de criterios: la doctrina de la fuente para los beneficios generados en el país y la doctrina de la residencia para aquéllos provenientes del extranjero. Es decir, aplican un criterio objetivo a efectos de gravar las rentas generadas en su economía y, adicionalmente, se atribuyen potestad para gravar la renta generada fuera de su territorio en virtud a circunstancias personales que los vincule con el perceptor.

Como consecuencia de lo antes expuesto, surgen dos tipos distintos de sujeción a la potestad tributaria de un Estado: (a) la «sujeción limitada», correspondiente a quienes no se encuentran vinculados con el Estado mediante un criterio jurisdiccional subjetivo, por lo que sólo serán gravados

---

[12] El artículo 7 de la Ley del Impuesto a la Renta peruano establece quiénes se entenderán domiciliados o residentes en el Perú a efectos del Impuesto a la Renta.

por las rentas de fuente nacional; y (b) la «sujeción ilimitada» correspondiente a quienes, encontrándose vinculados con el Estado mediante criterios subjetivos, deberán tributar por sus rentas de fuente mundial.

El artículo 6 de nuestra Ley del Impuesto a la Renta vigente establece que serán gravadas por dicho impuesto «[...] la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que [...] se consideren domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora», añadiendo que «(e)n caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana».

De esta manera, el Estado peruano ejercerá una sujeción tributaria ilimitada sobre aquellos individuos y personas jurídicas con los que se encuentre vinculado a través de un criterio jurisdiccional de domicilio o residencia, gravando, por tanto, la totalidad de las rentas que éstos obtengan (ya sean de fuente peruana o extranjera) con el impuesto a la renta correspondiente. De otro lado, ejercerá una sujeción limitada sobre quienes no tenga vinculación en virtud a dicho criterio subjetivo, por lo que éstos sólo deberán tributar por sus rentas de fuente peruana.

Como se verá a continuación, el hecho de que los Estados hayan adoptado esta dualidad de sujeciones tributarias es la causa principal de los conflictos jurisdiccionales de tipo fuente-residencia, los mismos que generan a su vez el problema de doble tributación internacional.

3. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La doble imposición internacional se presenta principalmente cuando dos o más países ejercen su potestad tributaria sobre un enriquecimiento calificado como renta gravada por su legislación interna.[13]

---

[13] Es preciso señalar que la doble imposición internacional es de casi imposible aparición en materia de tasas o en contribuciones especiales, por la naturaleza de éstas. Asimismo, dicho fenómeno suele limitarse a impuestos directos (o no trasladables), pues como señala Barnadas «en la imposición indirecta el criterio seguido es el de la más estricta territorialidad actuando de forma neutral respecto a las operaciones transnacionales». BARNADAS MOLINS, Francesc. *Tributación de No Residentes y Fiscalidad Internacional*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000, 1997, p. 37. García Mullin señala por su parte que es en el ámbito de la imposición directa donde surge el problema de la doble imposición internacional, puesto que en la indirecta «[...] se convierte simplemente en una cuestión

La atribución de jurisdicción tributaria por parte de más de un Estado sobre una renta determinada genera una concurrencia de soberanía, resultando en que el perceptor pueda ser gravado por dicho ingreso en más de una ocasión. Los conflictos jurisdiccionales antes señalados, por su parte, podrán ser consecuencia de la utilización por los Estados de distintos criterios de vinculación o de otorgar al mismo punto de conexión contenidos distintos.[14]

De esta manera, la doble imposición internacional podrá darse en alguno de los supuestos siguientes: (a) cuando en virtud a lo establecido en su legislación interna, dos o más países consideren que la fuente de la renta se encuentra en su territorio y, por tanto, se atribuyan potestad tributaria sobre la misma en virtud del criterio jurisdiccional objetivo; (b) cuando dos o más países consideren al perceptor de la renta como residente (o nacional, de ser el caso), en virtud a sus propias normas internas; o (c) cuando el país en el que se generó la renta se atribuya potestad para gravarla en virtud a un criterio de conexión objetivo, mientras que el país de residencia o nacionalidad del perceptor lo hará en virtud de un criterio de vinculación subjetivo.[15]

3.1. Elementos de la doble imposición internacional

Si bien, como hemos ya señalado, la doble imposición internacional requiere que más de un Estado soberano ejerza su potestad tributaria sobre el mismo fenómeno económico, no existe unanimidad en cuanto a la definición del concepto de «doble imposición internacional», surgiendo distintas posiciones entre economistas y juristas.[16]

---

de precio. Si un país grava la exportación de un producto, y el otro país al cual llega grava su importación ello producirá un aumento del precio final del bien, de consecuencias económicas pero no jurídicas». García Mullin. *Op. cit.*, p. 307.

[14] La doble tributación internacional, sin embargo, podría tener otro origen. Así, por ejemplo, las empresas que realizan transacciones en dos o más países a través de empresas vinculadas podrían verse afectadas por dicho fenómeno como consecuencia del ajuste de los precios de transferencia por parte de las administraciones tributarias de dichos Estados.

[15] Nótese que la doctrina mayoritaria asigna un derecho prioritario de gravar la renta al país de la fuente sobre el de residencia. Dicha posición ha sido adoptada por la mayoría de países. Arnold, Brian J. y Michael P. McIntyre. *Op. cit.*, pp. 33-35. Asimismo, ver Doernberg, Richard L. *International Taxation. In a Nutshell Series*. Minnesota: West Group, 1999, 4.ª Ed., pp. 9-10.

[16] Nótese al respecto que el Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE no incluye una definición de la doble imposición internacional.

Así, desde una perspectiva jurídica, la mayoría de autores coincide en que la doble imposición internacional se dará cuando exista identidad entre los impuestos gravados por los distintos países, así como al período de tiempo y sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Autores como Massone[17] señalan que la doble imposición requiere del cumplimiento de la «regla de las cuatro identidades», según la cual debe existir (1) identidad de objeto, o aspecto material de uno y otro impuesto; (2) identidad de período de tiempo; (3) identidad de sujeto gravado; y (4) identidad del impuesto. García Mullin, por su parte, señala que «[...] si se entendiera que la identidad de impuesto surge de las características del objeto o aspecto material, las identidades necesarias se podrían reducir a tres: impuestos, tiempo y sujeto».[18]

Dadas estas cuatro (o tres) identidades que deben concurrir necesariamente, la doble tributación internacional podría ser entonces definida como la aplicación de impuestos comparables por dos o más países soberanos sobre el mismo ingreso de un contribuyente, por el mismo período de tiempo.

La aplicación de esta definición (al que algunos autores se refieren como «doble imposición jurídica») ha sido seriamente criticada por ser considerada demasiado restringida, toda vez que deja fuera ciertos fenómenos económicos susceptibles de ocasionar doble imposición internacional. En virtud de ello, algunos economistas han desarrollado un criterio más amplio (al que se ha denominado «doble imposición económica»), según el cual nos podremos encontrar ante un caso de doble imposición internacional, aun en aquellos casos en que no exista una identidad absoluta del sujeto pasivo. Así, por ejemplo, el gravamen de las utilidades de una empresa subsidiaria por un país y de los dividendos percibidos por su matriz por otro, constituiría doble imposición internacional bajo la definición económica del fenómeno, mas no así bajo el criterio jurídico al tratarse técnicamente de sujetos pasivos distintos.[19]

Los métodos adoptados por los países para aliviar la doble imposición, ya sean de naturaleza unilateral o multilateral, suelen buscar una

---

17 Massone. *Op. cit.*, p. 56.

18 García Mullin. *Op. cit.*, pp. 307-308.

19 Arnold y McIntyre. *Op. cit.*, p. 36.

solución a la doble imposición económica y no sólo a la jurídica. Esta última, sin embargo, es la que controla generalmente, toda vez que el concepto económico es excesivamente amplio y difícil de determinar con la precisión requerida por las leyes tributarias.[20]

3.2. Medidas para evitar la doble imposición internacional

Como se ha visto en líneas precedentes, el fenómeno de la doble imposición internacional implica que el mismo enriquecimiento se vea gravado en más de un país, lo que no sólo resultaría injusto para el perceptor de la renta sino que además afectaría negativamente al flujo internacional de capitales, bienes y servicios.

Cuando las tasas del impuesto a la renta eran bajas, como sucedía hasta el inicio del siglo XX, las ineficiencias e injusticias generadas por la doble imposición internacional no eran lo suficientemente significativas como para causar preocupación entre los Estados. Sin embargo, con el aumento de las tasas impositivas, la sobrecarga tributaria causada por el ejercicio de potestades tributarias por más de un Estado se volvió sumamente onerosa y comenzó a interferir de manera considerable con el comercio internacional. Surge de esta manera la necesidad de encontrar métodos para mitigar el fenómeno de la doble imposición internacional.[21]

Los distintos métodos para evitar la doble tributación internacional pueden ser incorporados a la normatividad de los Estados de manera unilateral o como consecuencia de la celebración de convenios internacionales con otros Estados.

3.2.1. Medidas unilaterales

Los Estados suelen implementar una serie de medidas unilaterales para aliviar la doble imposición internacional, las cuales por lo general se encuentran destinadas a evitar que aquellas personas (naturales o

---

20 *Ibidem.*

21 Existen autores que sostienen que la doble tributación internacional produce una lesión a los derechos de los contribuyentes toda vez que los tributos deben ser diseñados teniendo en consideración la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. El gravamen por dos o más Estados independientes del mismo ingreso implicaría, entonces, una práctica confiscatoria. Ver, Sotelo Castañeda, Eduardo. «Doble Imposición Internacional». En *Ius et Veritas*, n.° 19, 1999, p. 149.

jurídicas) que perciban ingresos en el extranjero se vean perjudicadas con una sobrecarga tributaria como consecuencia de la adopción de criterios de vinculación subjetivos por parte del Estado de su residencia o domicilio. Así, si bien el Estado ejerce su potestad tributaria sobre las rentas de fuente mundial de sus residentes o nacionales, otorgará al país de la fuente el derecho prioritario a gravar las rentas generadas en su territorio.

En el caso peruano, el artículo 88 de nuestra Ley del Impuesto a la Renta señala que las personas domiciliadas que perciban renta de fuente extranjera y que hayan cancelado el tributo en el exterior podrán considerar dicho pago como un crédito frente al impuesto que tengan que abonar en el Perú. Nótese, sin embargo, que dicho crédito no podrá exceder del impuesto efectivamente abonado en el país de la fuente, ni al monto resultante de aplicar la «tasa media» del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero. El importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

3.2.2. Tratados internacionales

Sin perjuicio de los métodos que puedan ser adoptados por los países de manera unilateral, resulta cada vez más común que los Estados celebren convenios internacionales —por lo general bilaterales— destinados principalmente a aliviar la doble tributación internacional[22] originada de conflictos jurisdiccionales motivados por la utilización de distintos criterios de vinculación, o de otorgar al mismo criterio contenidos distintos.

Si bien algunos de los métodos utilizados para evitar o aliviar la doble imposición pueden ser incorporados en forma individual por los Estados, su materialización dentro de un tratado permite darles un contenido más concreto y preciso, pues estarían diseñados teniendo en cuenta de forma específica los posibles conflictos que podrían surgir entre los Estados firmantes.

---

22 De acuerdo a José M. Calderón los convenios tributarios internacionales son pequeños sistemas fiscales que regulan los principios sustantivos que afectan a las relaciones fiscales internacionales que fluyen entre dos países. Calderón Carrero, José Manuel. *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea.* Navarra: Aranzadi Editorial, 1997.

Asimismo, la celebración de tratados para evitar la doble tributación internacional suele generar un ambiente favorable a la inversión, al mantenerse invariables los elementos del convenio aun cuando la ley interna sea modificada. Asimismo, en la mayoría de convenios suele incluirse el principio de la no discriminación, además de acuerdos para evitar la evasión fiscal y el intercambio de información entre las administraciones tributarias de los países firmantes.[23]

A la fecha se encuentran vigentes dos convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional, celebrados por nuestro país: el convenio celebrado con la República de Chile[24] y aquél suscrito con Canadá. La Decisión n.° 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, por su parte, establece un régimen para evitar la doble tributación y prevenir le evasión fiscal entre los países miembros.[25]

3.3. Métodos para evitar la doble imposición internacional

A continuación analizaremos los distintos métodos para aliviar la doble tributación internacional, los que podrán ser implementados a través de convenios internacionales o —en algunos casos— adoptados por los Estados en forma unilateral. A efectos de lograr una mayor claridad en su exposición, hemos dividido los métodos de acuerdo al conflicto jurisdiccional que da origen a la doble tributación internacional que buscan evitar.

3.3.1. Conflictos jurisdiccionales de residencia

Como se ha visto, la doble imposición internacional puede darse como resultado de que dos o más países ejerzan potestad tributaria sobre el mismo hecho económico en virtud a un principio jurisdiccional

---

[23] A este respecto ver, GRAVELLE, Pierre. *Tax Treaties: Concepts, Objectives and Types. Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1988, n.° 12, vol. 42, pp. 522-523.

[24] Con fecha 25 de julio de 2002, se suscribió un «Protocolo Modificatorio» del Convenio con Chile, por medio de cual se modifica el numeral 1 del artículo 6 y el numeral 1 del artículo 13 del referido Convenio.

[25] El Convenio para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal entre el Perú y el Reino de Suecia celebrado el 17 de septiembre de 1966, fue terminado el 31 de diciembre de 2006 mediante nota de cancillería de ese país.

Por su parte, se han celebrado convenios para evitar la doble imposición con Brasil y el Reino de España, los cuales aún deben ser aprobados por el congreso Brasilero en el primer caso, y el de ambos países en el segundo.

subjetivo. Es decir, surge una disputa entre dos o más países sobre el lugar de residencia del contribuyente como consecuencia de la utilización de criterios distintos en su legislación interna. Así, una sociedad anónima podría verse gravada por más de un Estado si, por ejemplo, uno de ellos otorgase el carácter de residente a las personas jurídicas teniendo en consideración su lugar de constitución, mientras que el otro utilizase como criterio su sede administrativa.

Si bien resulta difícil para un país solucionar este problema en forma unilateral, es posible evitar la doble tributación en dichos supuestos mediante la harmonización de las reglas de residencia de distintos países a través de la celebración de tratados tributarios internacionales.[26]

Así, por lo general, los tratados internacionales para evitar la doble imposición contienen una serie de criterios expuestos en orden de prelación que permiten definir la residencia o domicilio de las personas naturales en caso de conflicto. Esto, sin embargo, resulta más difícil en relación a las personas jurídicas toda vez que no existe un consenso internacional sobre el criterio a utilizar.[27]

A lo antes expuesto puede sumarse una complicación adicional: los países pueden utilizar un criterio jurisdiccional subjetivo de nacionalidad en forma adicional o alternativa al de residencia. Así, los Estados Unidos de América se reservan en sus tratados internacionales para evitar la doble imposición el derecho a gravar a sus residentes y nacionales sobre su renta de fuente mundial, como si el convenio no se encontrase en efecto. Esto se ve reflejado en el artículo 1(4) del modelo norteamericano, conocido como *saving clause* (que podría traducirse como «cláusula de salvaguarda»).[28]

---

26 Esto es lo que se conoce como *tie breaker rules*, y que podría traducirse como reglas de desempate.

27 Esta regla es recogida en el artículo 4 del Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, «Modelo de la OCDE») así como en el artículo 4 del Convención Modelo de las Naciones sobre la Doble Tributación entre los Países Desarrollados y Países en Desarrollo (en adelante, «Modelo ONU»).

28 Los Estados Unidos de América insisten en la inclusión en sus tratados de su *saving clause*. Esta cláusula de salvaguarda típica señala que los Estados Unidos se reservan el derecho a gravar a sus residentes y sus nacionales como si el tratado no hubiese entrado en vigencia. ARNOLD Y MCINTYRE. *Op. cit.*, p. 25.

3.3.2. *Conflictos jurisdiccionales de fuente*

La doble imposición internacional podría también deberse a una disputa entre dos o más países sobre la ubicación de la fuente generadora de la renta, es decir, cuando más de un Estado ejerza su potestad tributaria sobre una determinada renta en virtud a un criterio de vinculación territorial.[29]

Al igual que en el caso de los conflictos jurisdiccionales de residencia, resulta difícil que un país resuelva los conflictos de fuente de manera unilateral. Es posible, sin embargo, evitar la doble imposición derivada de esta clase de conflictos mediante la celebración de convenios internacionales que incluyan un criterio único de fuente en determinadas categorías de renta gravada y que regirá para los Estados contratantes.[30] No obstante, resulta preciso resaltar que, a diferencia de lo que ocurre con el concepto de residencia, la harmonización del concepto de fuente a través de un instrumento internacional resulta sumamente difícil, pues la mayoría de países se muestran generalmente reticentes a ceder jurisdicción sobre la fuente.[31]

Según el profesor Richard Vann, sin embargo, la ausencia de reglas expresas de fuente en los convenios para evitar la doble imposición internacional puede ser subsanada mediante la deducción de criterios de fuente implícitos para la mayoría de los distintos tipos o modalidades de renta.[32] De esta manera, de no señalarse en forma expresa los criterios de fuente, éstos podrán deducirse de la forma en que se le otorga potestad tributaria a un país sobre los ingresos de residentes del otro país contratante.

---

29 De acuerdo a K. Vogel el término «fuente» es sólo inambiguo en lo que excluye. El gravamen de la renta basado en la «fuente» es distinto al basado en la «residencia» o «nacionalidad» del perceptor. Según este autor, la única afirmación que se puede hacer en relación a dicho término es que a través de este se hace referencia a un Estado que de alguna manera está conectado a la producción del ingreso. VOGEL. *Op. cit.*, p. 223.

30 Richard J. Vann sostiene que el incluir en los tratados tributarios provisiones por las que se adoptan criterios uniformes sobre la fuente de la renta impulsará a los distintos países, a su vez, a adoptar dichos criterios en su legislación interna. Esta harmonización informal conllevará a eliminar o reducir los casos de doble imposición internacional como consecuencia de un conflicto jurisdiccional de fuente, aún sin necesidad de la celebración de convenios internacionales. VANN, Richard J. *Op. cit.*, p. 737.

31 ARNOLD Y MCINTYRE. *Op. cit.*, p. 34.

32 VANN. *Op. cit.*, p. 736.

3.3.3. Conflictos jurisdiccionales fuente-residencia

Finalmente, la doble imposición internacional puede darse cuando un Estado ejerce su potestad impositiva sobre la renta de fuente mundial de sus contribuyentes en virtud a un criterio subjetivo (residencia, domicilio o nacionalidad), mientras otro lo hace en virtud a un criterio de fuente o territorialidad.

Tanto las legislaciones internas de los países como los tratados para evitar la doble tributación, suelen contener normas especiales destinadas a solucionar dichos conflictos jurisdiccionales, en las que, por lo general, se reconoce al país de la fuente el derecho prioritario a gravar la renta generada en su territorio.[33] Corresponderá al país que utiliza un criterio jurisdiccional subjetivo, entonces, evitar la doble imposición internacional mediante la aplicación de alguno de los métodos que se detallan a continuación.[34]

3.3.3.1. El método de deducción en la base

Bajo el método de deducción el país de residencia o nacionalidad del contribuyente otorga un derecho impositivo prioritario al país donde se hubiese originado la renta, al permitir deducir de la base imponible los impuestos que éstos hubiesen pagado en el país de la fuente, como si se tratasen de gastos ordinarios incurridos como consecuencia de sus operaciones en el exterior.

---

[33] Según la opinión de Thomas S. Adams, profesor de la Universidad de Yale y uno de los principales impulsores del método del crédito, el país de la fuente debería tener primacía para gravar las rentas producidas en su territorio. ADAMS, Thomas S. *The Taxation of Business*. National tax Association Proceedings, 1917, p. 187, citado por VOGEL, Klaus. *Should Europe Adopt a Uniform Method for the Avoidance of Double Taxation?*, p. 4.

[34] Los convenios internacionales para evitar la doble imposición suelen utilizar el método de exención o el de crédito por impuesto pagado. No existe, sin embargo, necesidad de que el método acordado en el tratado coincida con el empleado en la legislación interna de los Estados contratantes. Algunos países contratantes no tienen un sistema para evitar la doble tributación, por lo que el único alivio será el proporcionado por el tratado, mientras que otros poseen un sistema de crédito en su legislación pero otorgan una exención a determinados tipos de renta gravada en virtud a un tratado.

Asimismo, generalmente se entiende que un país podrá utilizar el sistema de exención establecido en su regulación interna aún cuando se hubiese adoptado el de crédito en un convenio internacional, toda vez que el primer método es considerado más generoso que el segundo (por lo que no se estaría incumpliendo con la obligación internacional). A este respecto, ver VANN, Richard J. *Op. cit.*, pp. 758-759.

Esto puede graficarse en el siguiente ejemplo: Alfa, residente del país «A», percibe una renta de S/.100,000 en un país vecino, «B», que grava la renta de fuente nacional de personas domiciliadas fuera de su territorio con una tasa de 40%. «A», por su parte, grava la renta de fuente mundial de sus residentes con una tasa de 50%, pero utiliza un sistema de deducción en la base a fin de evitar la doble tributación.

En dicho supuesto, Alfa deberá tributar en «A» sobre una base imponible de S/.60,000 (resultante de restar de los S/.100,000 obtenidos en el exterior los S/.40,000 pagados al fisco del país de la fuente). De esta manera, el impuesto a la renta total que deberá soportar Alfa por su inversión en «B» será de S/.70,000 (S/.40,000 pagados a «B», más S/.30,000 pagados a «A»).

Del ejemplo anterior se desprende que, como señala García Mullin, la eficacia de este sistema a efectos de evitar la doble imposición «[...] es muy limitada, pues sólo opera en la proporción que esa deducción ahorra impuestos en el país con renta mundial».[35] Es por ello que, como consecuencia del aumento de las tasas impositivas durante la época de la post guerra muchas naciones abandonaron dicho sistema y se inclinaron por otros más beneficiosos para el contribuyente.

Nótese sin embargo que, si bien en la actualidad el sistema de deducción en la base ha sido prácticamente abandonado como criterio único para evitar la doble imposición, aún es utilizado en forma alternativa en algunos países.[36]

3.3.3.2. El método de exención

A través del método de exención el país de residencia o domicilio otorga un alivio al perceptor de la renta superior al proporcionado por el método de deducción,[37] al otorgar potestad tributaria exclusiva sobre

---

35 García Mullin. *Op. cit.*, p. 311. Francesc Barnadas, por su parte, considera que dicho método no elimina la doble imposición internacional, ni respeta los principios de equidad y de neutralidad. Barnadas, Fancesc. *Op. cit.*, p. 51.

36 Así, por ejemplo, los Estados Unidos de América permiten deducir los impuestos abonados en el extranjero en el supuesto que éstos no pudiesen ser acreditados contra los impuestos a pagar en dicho país (como ocurre, por ejemplo, en el caso de los impuestos «mínimos» o «a los activos»). INTERNAL REVENUE CODE, Sección 164(a)(3).

37 A este respecto cabe señalar que el Modelo de la OCDE prevé como métodos para evitar la doble imposición internacional a los sistemas de exención (artículo 23 A) y

la renta de fuente extranjera de sus residentes o nacionales al país en donde éstas fueron causadas. Es decir, si un país hubiese adoptado el método de exención como criterio único para evitar la doble imposición internacional, sólo podría gravar las rentas que hubiesen sido generadas en su territorio, exonerando aquella renta cuya fuente se encuentre fuera de su territorio.[38]

De esta manera, se estaría eliminando completamente la posibilidad de que el contribuyente se vea afectado por una doble tributación consecuencia del gravamen de la misma renta por el país de la fuente y el de su residencia, toda vez que sólo el primero gravará el fenómeno económico.

Así, en el ejemplo anterior, en caso «A» utilizase el método de exención a efectos de evitar que sus residentes se vean afectados por el fenómeno de la doble tributación internacional, Alfa no tributaría en dicho país (su país de residencia) por la renta obtenida en «B» (S/.100,000). Este último país, como se dijo, grava la renta con una tasa de 40%, por lo que el impuesto a la renta total que deberá soportar Alfa por su inversión en «B» será de S/. 40,000.

3.3.3.2.1. La exención con progresividad

El método de la exención (íntegra) de la renta de fuente mundial, sin embargo, tiene una variante: el sistema de exención con progresividad, bajo el cual si bien la renta de fuente extranjera es exonerada de gravamen, deberá ser tomada en consideración a efecto de determinar la alícuota aplicable al contribuyente por sus rentas nacionales. De esta manera, la renta de fuente extranjera será inicialmente incluida en la

---

crédito (artículo 23 B). El sistema de deducción en la base no es considerado en dicho documento.

Ninguno de los métodos antes mencionados, sin embargo, se aplica de manera exclusiva en los Modelos. Si el método de exención se aplicase de manera general, la doble imposición de dividendos e intereses se evitará a través del otorgamiento de un crédito por los impuestos que por dicho concepto se hubiese pagado en el extranjero. Por el contrario, de optarse por el método del crédito como regla general, algunas reglas distributivas eximen algunos ingresos de fuente extranjera. Ver, VOGEL. *Op. cit.*, p. 218.

38 Coincidimos con el doctor Sotelo, quien nos dice a este respecto que «[...] la exención total o íntegra excluye por completo la contemplación de la renta o el patrimonio dentro de la material gravada de un tributo. Por ello, la aplicación de este mecanismo equivale a la aplicación del mismo criterio de la fuente por parte de dos o más países involucrados». SOTELO. *Op. cit.*, p. 153.

base gravable con el único propósito de determinar la tasa tributaria que se aplicaría si la renta de fuente mundial fuese gravada. Dicha tasa será finalmente aplicada a la renta de fuente nacional del contribuyente.[39]

Para mayor claridad véase el siguiente ejemplo: el país «A» grava con una tasa de 20% los primeros S/.10,000 de renta y con 40% la renta en exceso. Alfa, residente del país «A», obtiene en un determinado ejercicio fiscal una renta de fuente nacional de S/.10,000. Adicionalmente obtiene en el país «B» una renta de S/.10,000. Si «A» tuviese un sistema de exención simple, Alfa debería pagar en «A» un impuesto de S/.2,000 (20% de S/.10,000). Bajo un sistema de exención progresiva, sin embargo, Alfa deberá determinar la alícuota promedio que se aplicaría si su renta fuese completamente de fuente nacional. Así, la tasa promedio sería 30% y, por consiguiente, Alfa deberá pagar en «A» un impuesto de S/.3,000 (30% de S/.10,000).[40]

Este método ha sido diseñado a fin de evitar que los contribuyentes transfieran sus ingresos a otras jurisdicciones con la finalidad de evitar los efectos de una tasa impositiva progresiva.

3.3.3.2.2. Condiciones impuestas en el método de exención

Resulta cada vez más común que el método de exención se vea acompañado por condiciones destinadas a asegurar uno de sus fundamentos básicos: que el ingreso sea gravado en el país de la fuente con la tasa ordinaria de dicha jurisdicción. Así, en principio, la exención no se otorgará cuando el impuesto del país de la fuente hubiese sido reducido o eliminado mediante un convenio para evitar la doble imposición internacional.[41]

---

39 Arnold y McIntyre: *Op. cit.*, p. 41. Un ejemplo de una provisión estableciendo un sistema de exención con progresividad es el artículo 23 A(3) del Modelo de la OCDE.

40 En el ejemplo del texto se aplica por un tema de claridad la tasa promedio a la renta de fuente nacional. Sin embargo este no será normalmente el caso en la práctica, surgiendo entonces el problema de establecer en que tramo de la escala se considerarán las rentas de fuente extranjera. A este respecto García Mullín señala acertadamente que «si se entiende que las [rentas] exentas son las correspondientes a los últimos tramos, entonces incluirlas o no, conduce a iguales resultados, pues las rentas gravadas continuarán tributando como antes. Si se considera que las rentas exentas están en los primeros tramos, se produce el resultado inverso, con un agravamiento de la carga fiscal, y las rentas exentas alivian el impuesto a una alícuota menor que la que soportan los ingresos gravados». García Mullín, *Op. cit.*, p. 319, pie de p. 14.

41 A este respecto, ver Vann, Richard J. *Op. cit.* p. 757.

Recuérdese que el método de exención busca evitar que el contribuyente se vea afectado por una doble tributación internacional. Sin embargo, si la renta no fuese gravada en la economía en la que fue generada, o ésta aplicase una alícuota menor a la que normalmente los afecta, y el país de residencia otorgase una exención, el contribuyente se vería indebidamente beneficiado (pudiendo incluso resultar inafecto).

3.3.3.3. El método de imputación o crédito

A diferencia de los métodos antes expuestos, el método de crédito no opera sobre la base gravable, sino sobre el monto del impuesto a pagar. Bajo dicho sistema, los impuestos pagados en el país en que se generó el beneficio económico serán acreditados contra aquellos que corresponda pagar en el país de residencia o domicilio del contribuyente, en virtud de un criterio de vinculación subjetivo.

El siguiente ejemplo ilustra el funcionamiento del método del crédito: Alfa, residente del país «A», percibe una renta de S/.100,000 en el país «B», que grava la renta obtenida en su territorio con una tasa de 40%, por lo que Alfa deberá pagar en dicho país S/.40,000. Por su parte, «A» grava la renta mundial de sus residentes con una alícuota de 50%, pero utiliza un sistema de crédito a efectos de evitar la doble tributación internacional (asumamos que ambas economías poseen normas idénticas en cuanto a la determinación de la renta gravable). De esta manera, Alfa debería pagar en «A» una suma de S/.50,000 (resultante de aplicar la alícuota de 50% a los S/.100,000, el total de la renta obtenida en «B»). Sin embargo, Alfa recibirá un crédito contra los impuestos que le corresponda pagar en «A» (S/.50,000) equivalente al impuesto pagado en el país de la fuente (S/.40,000). Así, finalmente, Alfa deberá pagar en «A» tan sólo S/.10,000 (S/.50,000 menos S/.40,000). El impuesto total a la renta que deberá soportar Alfa por su inversión en «B» será de S/. 50,000.

Como puede apreciarse, la renta percibida cuya fuente se encuentre fuera del territorio del país de residencia del perceptor sólo será gravada por este último cuando la tasa impositiva del país de la fuente sea menor a la del país de residencia (o nacionalidad). En dicho supuesto, el impuesto recaudado por este último país será igual a la diferencia entre ambas tasas impositivas, multiplicado por el monto de la renta extranjera.

De otro lado, y como se verá más adelante, los países que utilizan este método suelen limitar el monto acreditable para evitar que los impuestos pagados en el extranjero reduzcan el impuesto correspondiente a rentas de fuente nacional de sus residentes. Normalmente no se otorgará crédito por el impuesto pagado en exceso en el país de la fuente cuando la alícuota de éste sea mayor a la del país de residencia. De esta manera, los residentes de un país que adopte el método del crédito deberán soportar por su renta de fuente extranjera una carga tributaria final equivalente a la tasa impositiva del país de la fuente o del país de residencia, la que sea mayor.[42]

Nótese finalmente que, si bien el método del crédito es considerado por un gran número de autores como el método más conveniente para evitar la doble imposición internacional, la adopción del mismo por un país determinado suele implicar una carga considerable tanto para su administración tributaria como para sus contribuyentes.

En efecto, para el correcto funcionamiento de dicho sistema será necesario implementar una serie de normas tributarias técnicas en las que deberán determinarse los impuestos que podrán acreditarse; los límites temporales del crédito (limitándose el crédito solamente a impuestos pagados por el mismo período fiscal, o admitiendo la utilización de saldos correspondientes a otros períodos); y los límites cuantitativos o topes que se impondrá a dicho crédito (dependiendo de si se trata de un sistema de crédito integro o de un sistema de imputación ordinaria).

3.3.3.3.1. Límites temporales de los créditos

Muchos países permiten que los impuestos a la renta pagados en otros países y que no puedan ser acreditados en un ejercicio gravable sean acreditados contra los impuestos a pagar en años futuros, teniendo en cuenta los topes establecidos en sus legislaciones.

Nuestra legislación no permite compensar en el futuro el crédito que no se hubiese podido utilizar en el ejercicio gravable.[43]

---

42 Ver, ARNOLD Y MCINTYRE. *Op. cit.*, p. 54.

43 Artículo 88 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo n.° 054-99-EF señala que el importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

Los Estados Unidos de América, por el contrario, permiten que el impuesto a la renta que no pudiese ser acreditado de manera inmediata como consecuencia de los topes establecidos en su legislación sea utilizado contra los impuestos correspondientes a ejercicios gravables pasados (hasta dos años) o futuros (hasta diez años), pero siempre teniendo presente los topes impuestos en la Sección 904(c) del *Internal Revenue Code*.

3.3.3.3.2. Impuestos acreditables

Suele incluirse en la legislación tributaria de los países que utilizan el método de crédito una serie de provisiones a efectos de determinar los tributos pagados en terceros países que podrán ser acreditados contra el impuesto correspondiente en el país de residencia.

El artículo 88 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta estipula que podrán deducirse del impuesto «[...] los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley [...]».[44] El artículo 58 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa a este respecto que el crédito se concederá por todo impuesto abonado en el exterior que incida sobre las rentas consideradas como gravadas por la Ley, siempre que dicho impuesto (cualquiera fuese su denominación) reúna las características propias de la imposición a la renta.[45]

Los Estados Unidos de América poseen un conjunto sumamente elaborado de normas destinadas a determinar los pagos efectuados en el exterior que podrán ser acreditados por el contribuyente (residente, nacional o empresa domiciliada) contra el impuesto gravable en dicho país. En primer lugar, se establece que la suma debe haber sido pagada como consecuencia de un tributo impuesto en el exterior del cual es legalmente responsable. Así, dicho pago no podrá ser realizado voluntariamente,

---

[44] La redacción del artículo puede prestarse a confusiones toda vez que podría entenderse que se está haciendo referencia al sistema de deducción. Recuérdese, sin embargo, que dicho método opera sobre la base imponible y no sobre el impuesto pagado. Así, debe entenderse que, al señalarse la posibilidad de evitar la doble imposición fiscal mediante la deducción del impuesto pagado en el exterior, nuestro legislador está haciendo referencia al método del crédito.

[45] No se precisa, sin embargo, cuales debe entenderse que son las denominadas «características propias de la imposición a la renta».

ni corresponder a un «beneficio económico especifico» percibido por el contribuyente.[46]

De cumplirse con los requisitos antes mencionados deberá determinarse si el tributo pagado en el exterior califica como un impuesto a la renta de acuerdo a los principios tributarios de los Estados Unidos de América establecidos en la Sección 901(2)(a) del *Internal Revenue Code*, para lo cual deberá recurrirse a las regulaciones emitidas por el *Internal Revenue Service (IRS)*, que consideran acreditables, en líneas generales, los impuestos de otros Estados que graven las ganancias netas.[47]

Nótese que la Sección 903 del *Internal Revenue Code* de los Estados Unidos de América; sin embargo, permite que ciertos tributos que no califiquen como un impuesto a la renta sean finalmente acreditados. Dichas cargas, llamadas *in-lieu-of tax*, deberán ser impuestas por el país extranjero en lugar del impuesto a la renta generalmente aplicable (de ahí su nombre).[48]

Finalmente, es preciso señalar que en algunas legislaciones y tratados internacionales se ha adoptado un «sistema de crédito indirecto», bajo el cual se le permite al contribuyente acreditar no sólo los impuestos que este mismo hubiese pagado en otras jurisdicciones, sino también los abonados por sus subsidiarias en el extranjero.[49] Tales provisiones,

---

[46] Los impuestos, de acuerdo a la normatividad norteamericana, se fundamentan en el pago por los servicios generales prestados por el Estado (como la defensa nacional o la seguridad social). Los pagos efectuados por los contribuyentes a otros Estados por beneficios económicos específicos que hubiesen percibido en éstos, no podrán ser acreditados. TREASURY REGULATIONS, Sección 1.901-2(a)(2). El contribuyente además debe haber sido legalmente responsable del pago del citado tribute, aun cuando lo pague un tercero (por ejemplo en caso de retención). TREASURY REGULATIONS, Sección 1.901-2(f)(1).

[47] TREASURY REGULATIONS, Sub Sección 1.901-2(a)(1)(2). Se entiende que un impuesto extranjero puede gravar las ganancias netas si cumple con tres requisitos: (1) se atiende a un criterio de «realización» del fenómeno económico (TREASURY REGULATION, Sección 1.901-2(b)(2)); (2) la base gravable toma en consideración los «recibos brutos» (TREASURY REGULATION, Sección 1.901-2(b)(3)); y (3) se grava la «renta neta» (TREASURY REGULATION, Sección 1.901-2(b)(4)).

[48] Un impuesto en forma de retención será acreditable como *in-lieu-tax* (i) si satisface la definición de impuesto de la legislación Norteamericana, (ii) si el impuesto aplicado en el país de la fuente grava los ingresos netos y (iii) el impuesto en forma de retención es aplicado en sustitución del impuesto a la renta normalmente impuesto. INTERNAL REVENUE CODE, Sección 903 y TREASURY REGULATIONS, Secciones 1.903-1.

[49] De acuerdo a Richard Vann, de no otorgarse un crédito indirecto por tales impuestos se estaría favoreciendo la inversión en el exterior a través de sucursales, e influyendo

se encuentran destinadas a evitar doble imposición económica a la que se hace referencia en la sección 3.1 del presente trabajo.

Así, por ejemplo, de acuerdo a lo dispuesto en la Sección 902 de *Internal Revenue Code* de los Estados Unidos de América, en caso una empresa de dicho país posea diez por ciento (10%) de las acciones con capacidad de voto de una empresa del extranjero y reciba dividendos de esta última, se considerará a efectos tributarios que una porción de los impuestos pagados por la empresa extranjera fue realmente abonada por la empresa norteamericana.[50] Nótese, sin embargo, que dicho crédito indirecto no es aplicable a ciudadanos o individuos residentes en los Estados Unidos de América.

3.3.3.3.3. Topes del crédito por impuesto pagado

Tanto la legislación interna de los Estados como los tratados internacionales para evitar la doble tributación suelen establecer topes o limitaciones a los montos que podrán ser efectivamente acreditados contra los impuestos gravados en el país de residencia o nacionalidad. En virtud a los distintos topes que pueden utilizarse, los autores suelen distinguir entre el «sistema de crédito integro» y el «sistema de imputación ordinaria».

Bajo un «sistema de crédito integro» el país de residencia o nacionalidad del perceptor de la renta limitará el crédito a la suma efectivamente pagada en el país de la fuente, a fin de contrarrestar las exenciones y beneficios tributarios que este último pudiese otorgar para incentivar la inversión extranjera.

---

en contra de la utilización de subsidiarias. VANN. *Op. cit.*, p. 759. Massone, por su parte, manifiesta que el crédito o imputación indirecta «[...] se traduce en la facultad otorgada al inversionista residente en un país que acepte este método para deducir no sólo el impuesto retenido en la fuente sobre los dividendos, sino que también la parte del impuesto incidente sobre las utilidades sociales de donde provienen esos dividendos. Esta última es en definitiva un reflejo, en el plano internacional, de la concepción más vasta, según la cual el impuesto sobre las sociedades es un simple complemento, pagado anticipadamente, del impuesto debido por los socios». MASSONE. *Op. cit.*, p. 58.

50 La Sección 902 del INTERNAL REVENUE CODE establece la fórmula en que deberá ser calculado dicha porción. Serán aplicables las mismas limitaciones que los impuestos pagados, debiendo aplicarse para cada una de las «canastas».
El crédito indirecto también se aplicará en caso la empresa americana sea propietaria indirectamente de un porcentaje determinado de la empresa extranjera que distribuya los dividendos, en caso se cumplan determinadas condiciones establecidas en la Sección 902(b) del INTERNAL REVENUE CODE.

De otro lado, en un «sistema de imputación ordinaria» se establece, además de la suma pagada en el país donde se generó la renta, un segundo tope al crédito otorgado: el monto que habría correspondido pagar por esas rentas conforme a su propia legislación. Puesto de otra forma, se acreditarán en el país de residencia o nacionalidad del perceptor los impuestos abonados en el país de la fuente, pero sin exceder la suma que le hubiese correspondido pagar en el primero de ellos por la misma renta. A tal efecto, deberá calcularse nuevamente la renta de fuente extranjera de acuerdo a las reglas del país de residencia (o nacionalidad),[51] aplicándose posteriormente sobre dicho monto la alícuota establecida en su legislación. Ambos límites actuarán en forma alternativa, debiendo aplicarse el que sea menor.[52]

El artículo 88 de nuestra Ley del Impuesto a la Renta establece dos topes o límites al crédito: (1) el impuesto a la renta que hubiese sido efectivamente pagado en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas según la legislación peruana; y (2) el importe que resulte de aplicar la «tasa media» del contribuyente a las rentas de fuente extranjera.[53]

---

51 Ver, BARNADAS: *Op. cit.*, pp. 51-52. Ver también, GARCÍA MULLIN. *Op. cit.*, p. 313. El autor señala además que «ese nuevo cálculo puede dar por resultado una suma diferente a la considerada como base imponible en el país fuente, de acuerdo a las discordancias que existan en materia de concepto de renta gravada, cálculo de depreciaciones, concepto de fuente nacional o extranjera, tratamiento de ganancias de capital, etc.».

52 Los Estados Unidos, probablemente el país con la legislación más compleja y avanzada a este respecto, limitan el crédito por impuesto pagado a: (i) el monto gravado en dicho país, antes del crédito, multiplicado por el resultado de dividir la renta gravable de fuente extranjera entre el total del impuesto gravable; (ii) o el monto efectivamente pagado en el exterior, el que sea menor. INTERNAL REVENUE CODE, Sección 904(a). Adicionalmente, a efectos de evitar que el contribuyente mezcle rentas sujetas a tasas de impositivas altas con otras gravadas con baja o nula imposición, a efectos de sacar un mayor beneficio de los topes establecidos en el país de residencia o nacionalidad, los Estados Unidos de América han establecido un sistema de limitaciones *per básquet*, a través del cual el límite al crédito se aplicará en virtud a 2 categorías distintas: una categoría de rentas pasivas (que incluye los intereses, dividendos, regalías, entre otras) y otra de rentas en general. INTERNAL REVENUE CODE, Sección 904(d).
Finalmente, nótese que hay autores que plantean por ese mismo motivo la aplicación de los topes en forma independiente no sólo por el tipo de renta sino adicionalmente por cada país en el que se generó la renta gravada («limitación por país»).

53 El literal d) del artículo 52 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta precisa a este respecto que deberá entenderse por tasa media «[...] el porcentaje que resulte de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta global o con la renta neta de tercera categoría, según fuera el caso, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el artículo 46 de la misma [deducción anual de 7 unidades impositivas tributarias de las rentas de

3.3.3.4. El crédito por impuesto ahorrado o tax sparing

Como se ha visto, bajo el método del crédito por impuesto pagado cualquier reducción o exención impositiva en el país de la fuente con la intención de atraer capitales del exterior no se vería reflejada en un beneficio para el contribuyente. Por el contrario, ello sólo implicaría en la práctica una cesión de ingresos fiscales del país de la fuente al país de residencia o nacionalidad.

El método de «crédito por impuesto ahorrado» busca precisamente evitar dicho efecto al permitir que el contribuyente acredite contra el impuesto a pagar en el país de residencia o nacionalidad no sólo los impuestos efectivamente pagados en el país de la fuente, sino también aquéllos que debieron pagarse en dicha jurisdicción, pero que fueron ahorrados en virtud a incentivos tributarios (o *tax holidays*) adoptados.[54] Dicho método es ocasionalmente incorporado en convenios internacionales entre países desarrollados y en vías de desarrollo, a efectos de incentivar la inversión en dichos países.

4. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y CRITERIOS DE NEUTRALIDAD TRIBUTARIA

Los métodos para evitar la doble tributación internacional se encuentran orientados por el principio económico de neutralidad tributaria, según el cual la productividad será mayor cuando los factores de producción de riqueza sean distribuidos por las fuerzas del mercado, por lo que los Estados deberían aspirar a la «neutralidad» de sus sistemas impositivos, es decir, los tributos deberían ser aplicados de tal manera que no afecten (o distorsionen lo menos posible) la eficiente distribución de capitales.[55]

---

cuarta y quinta categorías]. De existir pérdidas de ejercicios anteriores éstas no se restarán de la renta neta. Cuando conjuntamente con la renta neta global el contribuyente tuviera rentas de tercera categoría, para el cálculo de la tasa media se considerará la renta neta que corresponda a la actividad de donde provenga la renta de fuente extranjera».

54 SOTELO. *Op. cit.*, p. 151. El autor nacional añade «[...] el *tax sparing* no anula los incentivos que los países otorgan a las inversiones extranjeras y corrige la distorsión que podría generar un simple *tax credit*».

55 Ver, VOGEL, Klaus. *Worldwide vs. source taxation of income. A Review and re-evaluation of arguments. Part II*. Intertax n.° 10, 1988, pp. 310 y 313. Asimismo se recomienda revisar

En un contexto internacional, sin embargo, el concepto de neutralidad tributaria puede entenderse de maneras distintas, siendo las principales la neutralidad de exportación de capitales y la neutralidad de importación de capitales.[56]

Como se verá a continuación, en un sistema tributario internacional en el que cada país posee normas tributarias propias y tasas impositivas distintas, dichos criterios de neutralidad resultan incompatibles.

4.1. Neutralidad de exportación de capitales

Bajo un sistema neutral de exportación de capitales la decisión del lugar en el cual invertir no debería verse afectada por aspectos tributarios. La renta percibida por los contribuyentes residentes (o nacionales, según sea el caso) de un país que siguiese dicho criterio deberá ser finalmente gravada con una tasa impositiva determinada, independientemente del lugar en que se hubiese generado el ingreso. Así, una renta de fuente extranjera deberá soportar la misma carga tributaria que aquélla de fuente nacional o doméstica.

Este criterio de neutralidad brinda fundamento al método del crédito por impuesto pagado. Bajo un sistema neutral de exportación de capitales los impuestos abonados en el país en que se generó el beneficio económico deberán ser acreditados contra aquéllos que corresponda pagar en el país de residencia (o nacionalidad) del contribuyente, en virtud de un criterio de vinculación subjetivo, a efectos de que el gravamen total del contribuyente sea igual al que hubiese sufrido de haber sido gravado únicamente en este último. De esta manera, cualquier

---

una obra más reciente del mismo autor: *Should Europe...*, p. 2.

56 Richard Doernberg añade un tercer tipo de neutralidad: la neutralidad nacional (*national neutrality*), según la cual la tasa impositiva aplicable en el país de residencia del perceptor se mantendrá invariable, ya sea que se hubiese invertido el capital en dicha economía o no. Dicho concepto de neutralidad sólo podría ser alcanzado a través del método de deducción en la base, por el que el país de residencia (o nacionalidad) del contribuyente otorga un derecho impositivo prioritario al país donde se hubiese originado la renta al permitir deducir de la base imponible los impuestos que éstos hubiesen pagado en el país de la fuente como si se tratasen de gastos ordinarios incurridos como consecuencia de sus operaciones en el exterior. Conviene resaltar, sin embargo, que dicho criterio de neutralidad no ha sido acogido por la doctrina. Más aún, el método de deducción en la base ha sido prácticamente abandonado en la actualidad toda vez que no brinda un alivio considerable de la doble imposición internacional.

reducción o exención impositiva en el país de la fuente con la finalidad de atraer capitales del exterior no se vería reflejada en un beneficio para el contribuyente (sus ingresos después de impuestos serían los mismos), sino que, por el contrario, implicaría en la práctica una cesión de ingresos fiscales de un país a otro.[57]

Nótese que en un sistema neutral de exportación de capitales puro todos los contribuyentes residentes deberían soportar una carga tributaria final equivalente a la alícuota del país de domicilio, sin importar dónde se hubiese generado el ingreso. Ello implicaría que, en caso la tasa del país donde se generó la renta fuese menor a la del país de residencia (o nacionalidad, de ser el caso) del perceptor, el segundo gravaría las rentas obtenidas en dicha jurisdicción por la diferencia entre ambas alícuotas. Por otro lado, en caso la tasa del país de la fuente fuese superior a la del país de residencia (o nacionalidad), este último debería otorgar un crédito por el impuesto pagado en exceso, de tal modo que la carga total que soporte el contribuyente sea igual a la que hubiese debido soportar de haber invertido el capital en el país de residencia (o domicilio).

De esta manera, puede concluirse que bajo un sistema neutral de exportación de capitales puro se estaría subsidiando el impuesto del país de la fuente, toda vez que la diferencia o exceso pagado en éste como consecuencia del ejercicio de su potestad tributaria en virtud a un criterio de vinculación objetivo, sería asumido por el país con el sistema de neutralidad de exportación. Es precisamente en virtud de esto que, en la práctica, la mayoría de países se ha inclinado por un sistema de neutralidad de exportación de capitales imperfecto, en el que se incorporan una serie de topes al crédito otorgado.

4.2. Neutralidad de importación de capitales

El criterio de neutralidad de importación de capitales, por su parte, propugna que todas las personas (naturales o jurídicas) que realicen una actividad económica en una jurisdicción determinada deberían soportar

---

[57] Esto, según el profesor Vogel, constituye una práctica «discriminatoria» en contra de inversiones en un país con un nivel impositivo más bajo, por lo que considera correcta su calificación como «imperialismo fiscal». VOGEL. *Should Europe...*, p. 2.

una carga tributaria similar, sin que ello se vea afectado por la tasa impositiva del país de residencia (o nacionalidad) del contribuyente.

Esto se lograría mediante la utilización de un sistema de exención, por el cual el país de residencia (o nacionalidad) cede la potestad tributaria exclusiva sobre la renta de fuente extranjera de sus residentes o nacionales al país en donde éstas fueron generadas. De esta manera, el Estado ejercerá su potestad tributará únicamente sobre las rentas que se hubiesen generado en su economía, no siendo gravadas aquellas rentas de fuente extranjera.

De lo antes expuesto se desprende que, a diferencia de lo que ocurre con la neutralidad de exportación de capitales, bajo un sistema neutral de importación de capitales, la carga tributaria total que deberán soportar los residentes (o nacionales) de un país, dependerá de la tasa impositiva existente en el lugar de la fuente de la renta. Como consecuencia de ello, los inversionistas podrían verse atraídos a dirigir sus capitales hacia jurisdicciones con una menor imposición fiscal, obteniendo de tal forma un mayor retorno por su inversión después de impuestos. Esto, como veremos más adelante, es una de las principales críticas que se le hace a este método para evitar la doble imposición internacional.

4.3. Disyuntiva entre las neutralidades de exportación e importación de capitales

El profesor Richard Musgrave parece haber sido el primero en distinguir los criterios de neutralidad de exportación e importación de capitales en relación a los efectos del ordenamiento tributario en la colocación de elementos productivos a nivel internacional.[58] El citado autor comprende que en un sistema tributario internacional en el que cada país posee normas tributarias propias y tasas impositivas distintas, los citados criterios de neutralidad resultan necesariamente incompatibles. Sin embargo, no llega a señalar su preferencia por uno de ellos.

Peggy Richman, por su parte, distingue el concepto de equidad relacionado con el gravamen de los sujetos pasivos (*individual equity*) de la equidad que debe existir en la manera en que debería distribuirse los

---

[58] MUSGRAVE, Richard A. «Criteria for Foreign Tax Credit». En *Taxation and Operations Abroad*, Symposium, 1960, pp. 84-85.

ingresos fiscales entre los Estados involucrados (*inter-nations equity*),[59] y sostiene que es correcto concebir la neutralidad tributaria con respecto a todos los inversores de un país, de tal forma que consideraciones de naturaleza tributaria no afecten sus decisiones de invertir dentro o fuera de su territorio.

En tal sentido, Richman se inclina por la neutralidad de exportación de capital al entender que ésta asegura que el capital sea colocado internacionalmente de la manera más eficiente. En su opinión el criterio de neutralidad de importación de capitales no resulta económicamente neutral, pues crea incentivos para invertir en jurisdicciones con una carga tributaria menor.[60]

De otro lado, si bien el sistema de neutralidad de exportación de capitales podría restar competitividad a sus residentes en caso la tasa impositiva del país de residencia fuese mayor a la del país de la fuente, pues éstos tendrían que soportar por sus inversiones en el extranjero una carga mayor a la que soportarán los inversores locales, la autora considera que mientras la inversión sea productiva los inversionistas podrán compensar el mayor gravamen en el país de residencia mediante el financiamiento de la inversión a través de fondos externos.[61]

---

59 Las ideas de la doctora Richman (futura señora Musgrave) se encuentran claramente expuestas en la obra del profesor Klaus Vogel. Ver, VOGEL. *Op. cit.*, p. 311.

60 RICHMAN, Peggy. *Taxation of Foreign Investment Income. An Economic Analysis.* 1963, p. 8, citada por VOGEL. *Op. cit.*, p. 311.

61 MUSGRAVE, Peggy. *United States Taxation of Foreign Investment Income. Issues and Arguments*, 1969, pp. 83-84. Entre los autores que han coincidido con lo expuesto por la economista podemos destacar a SNOY, Bernard. *Taxes on Direct Investment Income on the EEC. A Legal and Economic Analysis*, 1975. A este respecto ver, VOGEL. *Op. cit.*, p. 311.

Por otro lado, Otto Gandenberger sostiene que el hecho que la neutralidad de exportación de capitales conlleve un menor ingreso después de impuestos en jurisdicciones con una tasa impositiva menor disminuye las oportunidades de financiar nuevas inversiones. Adicionalmente, refuta la posición de Richman al señalar que, aún en un mercado de capitales perfecto, el financiamiento externo suele ser más costoso que el interno. En este sentido, el profesor alemán concluye que la posibilidad de verse gravados finalmente con una tasa impositiva superior a la que deberán soportar sus competidores en una jurisdicción con una baja imposición podría ser un factor gravitante para decidir si se invertirá en dicha economía o no GARDENBERGER, Otto. *Kapitalexportneutralität versus kapitalimportneutralität.7 Aufsätze zur Wirtschaftspolitik. Forschungsinstitut für Wirtschaftspolitik an der Universität Mainz*, 1963, pp. 12-15, citado por VOGEL. *Idem*, p. 312.

Dicho criterio, seguido por la doctrina mayoritaria, ha sido también recogido por la mayoría de economías, las cuales se inclinan en favor de sistemas acordes con el criterio de neutralidad de exportación de capital en virtud a consideraciones de recaudación y política económica.

En efecto, los Estados suelen temer que la implementación del método de exención —que, como se ha señalado, promueve la neutralidad de importación de capitales— reduzca potencialmente sus ingresos fiscales, al excluir de la base imponible del país de residencia aquellas rentas cuya fuente se encuentre fuera de su territorio.

Asimismo, suele considerarse que la exención de las rentas de fuente extranjera tendría como consecuencia que los contribuyentes que sean residentes (o nacionales) de dichos países deban soportar una carga tributaria final distinta por cada una de sus inversiones, la misma que dependerá de la tasa impositiva aplicable en cada economía en la que se hubiese colocado el capital, lo que podría ocasionar un flujo de capitales hacia economías con una menor tasa impositiva y que, por consiguiente, otorgasen una mayor ganancia después de impuestos.

Nótese sin embargo que, a pesar de las ventajas comparativas que la neutralidad de exportación de capitales parecería conllevar, un grupo minoritario de autores ha esgrimido argumentos sumamente válidos en defensa del criterio de neutralidad de importación de capitales.

Sostienen que la adopción de un sistema neutral de exportación de capitales afecta la competitividad de sus residentes (o nacionales) en jurisdicciones con una tasa impositiva menor, toda vez que éstos deberán soportar por sus inversiones en dichas economías una carga tributaria superior a la que soportarán los inversores locales. Por el contrario, bajo un sistema de neutralidad de importación de capitales, el impuesto a la renta que deberán pagar los residentes (o nacionales) por sus inversiones en el exterior será igual a aquél que corresponda abonar a los contribuyentes que residan en los países en donde se genere la renta, sin que esto se vea afectado por la tasa imponible en el país de residencia.[62]

---

62 Francesc Barnadas sostiene que el método de exención «[...] incentiva la competitividad de las empresas en sus relaciones internacionales, puesto que los inversores que concurran en un mismo territorio soportarán una idéntica carga tributaria, con independencia de su estado de residencia, dependiendo dicho coste fiscal de las autoridades tributarias

De otro lado, en el supuesto de que un país percibiese un flujo de capitales constante y estable de otro que cuente con un sistema neutral de exportación de capitales y una alícuota superior a la suya, el primero podría verse inclinado a aumentar su propia tasa impositiva, ya que de no hacerlo estaría renunciando a percibir ingresos fiscales que, finalmente, serían recaudados por el país de residencia del inversor.[63] Dicho aumento no afectaría a los inversionistas residentes en los países con un sistema neutral de exportación de capitales, pues éstos deberán soportar finalmente la misma carga tributaria total. Antes de tomar tal decisión, sin embargo, los legisladores deberían analizar el impacto que tendría el incremento en los inversionistas locales, que se verían perjudicados y perderían la ventaja competitiva sobre sus rivales extranjeros a que se hace mención en el párrafo anterior.

Finalmente, es preciso tener presente que, si bien la adopción de un sistema neutral de exportación de capitales resulta normalmente atractiva para las economías, pues conlleva un mayor ingreso fiscal al gravarse las rentas de fuente extranjera de sus residentes (o nacionales) al mismo tiempo que permite evitar una fuga de capitales a jurisdicciones con una menor imposición, la implementación de dicho sistema podría provocar, como se explicará a continuación, una asignación ineficiente de recursos económicos a nivel internacional.

4.4. Eficiencia de los criterios de neutralidad

Como se recordará, la neutralidad de exportación de capitales implica que la decisión del lugar en el cual invertir no se vea afectada por aspectos tributarios. Los contribuyentes residentes (o nacionales) de un país que siguiese dicho criterio deberán soportar la misma carga tributaria total sobre sus rentas, independientemente del lugar en que éstas se hubiesen generado. De esta manera, los inversionistas decidi-

---

del mercado en que se opere». BARNADAS: *Op. cit.*, p. 62. También ver, GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Abeledo Perrot, 1982, p. 180.

63 El aumento de la tasa impositiva no necesariamente deberá ser seguido por un incremento en el nivel de bienes y servicios brindados por el Estado, lo que podría generar problemas de eficiencia que serán explicados posteriormente. Nótese, además, que la alícuota podría ser incrementada incluso a un nivel superior a la del país de residencia, en caso este último hubiese optado por un criterio de neutralidad de exportación de capitales puro, lo que como ya hemos señalado, no suele darse en la práctica.

rán dónde colocar su capital en virtud a la rentabilidad que se calcule obtener de la inversión antes de impuestos.

Precisamente, los economistas y juristas que defienden la neutralidad de exportación de capitales señalan que dicho criterio promueve la eficiencia en la colocación internacional de capitales, al entender que la misma deberá determinarse teniendo en consideración la rentabilidad de la inversión antes de impuestos. La neutralidad de importación de capitales, por el contrario, promovería una ineficiente colocación internacional de capitales toda vez que, al no ejercer el país de residencia o nacionalidad potestad tributaria sobre la renta generada fuera de su territorio, la inversión se realizaría normalmente en jurisdicciones con una tasa impositiva menor y donde la retribución después de impuestos sería mayor.

Coincidimos con Stephens, sin embargo, en que dicho concepto de eficiencia resulta sumamente cuestionable, pues los inversionistas no son impermeables a los tributos: la rentabilidad de una inversión dependerá finalmente de los ingresos que se vaya a percibir una vez pagados los impuestos.[64] La eficiencia en la colocación internacional de capitales, por tanto, debería determinarse teniendo en consideración la rentabilidad de la inversión, no antes sino después de pagarse los tributos.

Los ingresos fiscales obtenidos por los Estados son normalmente utilizados para cubrir el costo de los bienes y servicios públicos proporcionados (como, por ejemplo, la protección policial, los servicios de transporte masivo y de salud, educación pública, telecomunicaciones, etc.).

Como bien señala Gandenberger, el nivel de los impuestos en una economía probablemente corresponderá al grado de bienes y servicios públicos brindados por el Estado. Los países que graven las rentas con una tasa impositiva más baja obtendrán un ingreso fiscal menor y, por tanto, brindarán menores bienes y servicios públicos a las empresas que operen en dichas jurisdicciones. Estas últimas, por su parte, deberán optar por soportar las consecuencias de no contar con dichos bienes y servicios públicos o asumir directamente su costo.[65]

---

64 Neil Stephens desarrolla este punto en su obra con claridad. STEPHENS, Neil. *A Progressive Analysis of the Efficiencies of Capital Import Neutrality. Law and Policy in International Business*, n.° 1, 1998, vol. 30, pp. 167-170.

65 GARDENBERGER. *Op. cit.*, p. 312.

Así, puede concluirse que la adopción de un sistema neutral de exportación de capitales podría distorsionar la relación entre el tributo y el beneficio percibido, causando una ineficiente distribución internacional del capital. Por el contrario, un sistema neutral de importación de capitales no distorsiona la relación entre la carga tributaria de una economía y los beneficios que ésta otorga, por lo que los inversionistas analizarán la tasa impositiva y los bienes y servicios públicos prestados en cada economía a efectos de decidir la colocación del capital de la manera más eficiente.[66]

4.5. Consecuencias de la adopción de un sistema neutral de importación de capitales

Los argumentos esgrimidos en contra de la neutralidad de importación de capitales parecen ser sumamente poderosos. La utilización de un sistema de exención reduciría potencialmente los ingresos fiscales del Estado al excluir de la base imponible del país de residencia (o nacionalidad) aquellas rentas cuya fuente se encuentre fuera de su territorio. Asimismo, la exención de las rentas de fuente extranjera tendría como consecuencia que la carga tributaria final que deban soportar los contribuyentes que sean residentes (o nacionales) de dichos países dependa de la tasa impositiva aplicable en cada economía en la que se hubiese colocado el capital, lo que podría ocasionar un flujo de capitales hacia economías con una menor tasa impositiva y una consecuente competencia entre Estados que busquen atraer el capital extranjero a través de la reducción de sus impuestos (esto es lo que los autores anglosajones denominan *race to the bottom*).

A este respecto es preciso señalar que si bien esto podría ser correcto, resulta incierto hasta qué punto la exención de los impuestos de fuente extranjera podría afectar el ingreso fiscal de un país y llevar a una fuga del capital hacia jurisdicciones con una menor carga tributaria.

---

[66] Klaus Vogel señala que al tratarse el tema de la neutralidad no debe analizarse únicamente el nivel de los impuestos (cargas), sino también los servicios previstos por el Estado (beneficios) que tendrán tanta importancia para el inversionista como el primero. De esta manera, concluye que la referencia para establecer la neutralidad no debería ser la colocación de capitales si no hubiesen impuestos, sino la que se lograría si no hubiese influencia del Estado alguna, ya sea positiva o negativa. VOGEL. *Op. cit.*, pp. 313-314.

La adopción de un sistema de crédito suele implicar, debido a su complejidad, una carga considerable tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria. Dicha carga podría resultar justificada sólo a efectos de evitar un flujo de capitales hacia paraísos fiscales o economías con tasas impositivas bajas. En caso el país de la fuente tuviese una alícuota similar a la del de residencia, la suma que podría obtener el último, después de otorgar un crédito por el impuesto pagado en el primero, sería probablemente mínima.

De otro lado, el método de exención, al no gravar la renta de fuente extranjera de los residentes (o nacionales) de un país, les permitirá competir en igualdad de condiciones con los capitales del país de la fuente. Precisamente, Gary C. Hufbauer ha demostrado la conveniencia para los Estados Unidos de América de adoptar un criterio neutral de importación de capitales a efectos de que sus empresas multinacionales puedan competir en igualdad de condiciones con sus pares europeos y asiáticos.[67] La posibilidad de colocar internacionalmente el capital en forma más eficiente traerá como consecuencia que los inversionistas obtengan mayores ingresos y beneficios después de impuestos que podrán ser reinvertidos. Esto, a su vez, permitirá un mayor bienestar social a nivel mundial.

Finalmente, quienes sostienen que la exención de las rentas de fuente extranjera incentivaría un flujo indeseado de capitales a economías con una menor carga impositiva, parecen no considerar en su análisis la relación existente entre la tasa imponible y los beneficios prestados por dichos países.[68] En tal sentido, a efectos de decidir el lugar en donde habrá de invertirse el capital deberá analizarse previamente el nivel de los bienes y servicios proporcionados y la carga impositiva a la que serán sometidos en el país de la fuente, no debiendo inclinarse necesariamente por el Estado que posea la alícuota menor.[69] En economías eficientes,

---

67 HUFBAUER, Gary C. *U.S. Taxation of International Income, Blueprint for Reform*, 1992; citado por Vogel. *Should Europe...*, p. 5.

68 Los ingresos de derecho privado percibidos por Estados que hubiesen optado por una economía de mercado serán muy limitados, por lo que podrían ser obviados de un análisis general.

69 En la práctica, sin embargo, dicha relación se verá alterada en un mayor o menor grado por el nivel de «eficiencia» con el que los países administren los bienes e ingresos públicos (*administrative net output*).

donde la carga tributaria guarde proporción con los beneficios públicos ofrecidos, no habrá necesariamente un flujo de capitales negativo.

Lo antes expuesto explicaría por qué inversionistas de países desarrollados se inclinan a colocar su capital en otras economías desarrolladas que poseen tasas incluso superiores a las suyas, a pesar de que la mayoría de dichos países han adoptado en sus legislaciones tributarias y tratados para mitigar la doble imposición internacional un sistema de crédito por impuesto pagado «de imputación ordinaria».[70]

Puede entonces concluirse que la aplicación de un sistema neutral de importación de capitales a nivel mundial, incentivaría a las economías que quisieran atraer flujo de capitales a administrar más eficientemente sus recursos, brindando los bienes y servicios públicos necesarios para la inversión a cambio de una tasa impositiva más baja. Por el contrario, aquellos países que posean tasas impositivas bajas, pero que no proporcionen los beneficios públicos adecuados no atraerán capital. Se iniciaría de esta manera una carrera hacia la eficiencia.

---

[70] De acuerdo al World Investment Report de 2007 la inversión extranjera directa (en adelante, «IED») total en 2006 fue de US$1'305,000 millones. Los flujos de entrada de IED a los países desarrollados —que suelen tener tasas impositivas altas— alcanzaron los US$857,000 millones (lo que representa el 65.67% del total); mientras que los flujos a los países en desarrollo y economías en transición —la mayoría proveniente de países desarrollados— alcanzaron los US$448,000 millones (lo que equivale apenas el 34.33% del total de la IED). UNCTAD, *World Economic Report 2007: Transactional Corporations, Extractive Industries and Development*. En www.unctad.org.

La calificación de los Hechos Económicos en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano: ¿es una facultad o un deber de la Administración Tributaria?

*Luis Felipe Velarde Koechlin**

SUMARIO: *1. Elusión tributaria (también conocida como «economía de opción»).– 2. Evasión tributaria.– 3. Simulación de actos jurídicos.– 3.1. Simulación absoluta.– 3.2. Simulación relativa.– 3.3. Aplicación de la simulación como figura jurídica no válida respecto de los hechos tributarios.– 4. Fraude a la ley (o también conocido como fraus legis).– 5. Interpretación económica de las leyes tributarias.– 6. Calificación de los hechos en base a la realidad económica.– 7. Diferencias entre la elusión, evasión, simulación de actos jurídicos, fraude a la ley y el criterio de la realidad económica.– 8. Evolución de los métodos de interpretación plasmados en el Código Tributario Peruano.– 9. La calificación económica de los hechos: ¿Sería una facultad o un deber de la Administración Tributaria?– 10. ¿Es necesaria la mención de tomar en cuenta las intenciones de las partes en la Norma VIII?*

* Abogado por la Universidad de Lima. Egresado de la Maestría en Derecho Empresarial por la misma casa de estudios.

Es para mí un gran honor el haber recibido la invitación de los doctores Mario Castillo Freyre e Ignacio López de Romaña para colaborar con la constitución de la obra en nombre del vigésimo aniversario del sensible fallecimiento del doctor Juan Lino Castillo Vargas (1901-1988), precursor del Derecho Tributario en el Perú.

De una lectura de las distintas obras del doctor Juan Lino Castillo Vargas, hemos logrado apreciar que, con fecha 26 de septiembre de 1962, expuso como tema de conferencia «la interpretación de las leyes tributarias».

En aquella ocasión, el doctor Castillo Vargas optó por exponer la temática de interpretación de las leyes tributarias, en la medida que durante el año 1962 dicho tema revestía una especial importancia. No solo por la complejidad de sus leyes ni por la magnitud de la existencia fiscal ni por la obligación del contribuyente a aplicarlas por sí mismos; sino también, por la gravedad de las sanciones establecidas en la época, a las que cualquier persona se podía hacer acreedora por errores de interpretación.

En dicha exposición, nuestro homenajeado jurista sostuvo que los sujetos pasivos de obligaciones tributarias y sus responsables estaban obligados a interpretar las leyes tributarias, para poder cumplirlas y no incurrir en las sanciones correspondientes, dictando cátedra acerca de los diversos tipos de interpretaciones de las leyes tributarias, entre los cuales se encontraba el principio de la consideración económica como determinante de la interpretación de las leyes tributarias, creado por la doctrina alemana y la suiza: Enno Becker, autor del Decreto Tributario del Reich, y Ernst Blumenstein.

Al respecto, manifestó que el método de la interpretación económica consiste en la interpretación de los hechos según su naturaleza económica, que «es la única capaz de indicar cuál es la realidad que el legislador ha querido apreciar y valorar para los efectos tributarios, y obedece a que el criterio de imposición es valoración política de una realidad económica».

Citando a Dino Jarach, el doctor Juan Lino Castillo Vargas manifestó que este método interpretativo tiene una particular importancia, porque podía surgir un aparente conflicto entre la voluntad creadora individual y la voluntad de la ley que establecía determinadas consecuencias tributarias para los hechos económicos que emerjan de los actos jurídicos de las personas privadas.

Es más, citando nuevamente a Jarach, señaló que el Derecho Tributario sólo debía reconocer el aspecto empírico dentro del régimen jurídico que naturalmente les corresponde, independiente del régimen jurídico adoptado por las personas que realicen tales actos.

Pese a que el doctor Juan Lino Castillo Vargas concluyó que, para interpretar las leyes tributarias se podían usar todos los métodos lógicos razonables, sin que se pueda considerar la llamada «interpretación económica» sino como una aplicación del principio general que prescribe interpretar las leyes teniendo en cuenta la naturaleza propia de los hechos a que ellas se refieren; cabe indicar que el mismo fue uno de los primeros catedráticos en importar a nuestro el país el principio de la interpretación económica, el cual fue evolucionando con el devenir de los años.

En efecto, la evolución del referido método de interpretación de los hechos económicos fue avanzando a lo largo de la doctrina jurídica, nacional e internacional, siendo aplicado por el Tribunal Fiscal en diversa jurisprudencia (como lo señalaremos líneas más adelante) y, finalmente, incluido con sus respectivas modificaciones en nuestro sistema jurídico tributario, dentro de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano.

Ahora bien, antes de sumergirnos en una explicación y evolución acerca del método de interpretación económica de los hechos tributarios, consideramos menester diferenciar algunos conceptos que, a lo largo de la doctrina jurídica y de otras ramas, se han ido confundiendo entre sí, los cuales son: la elusión tributaria, la evasión tributaria, la simulación de actos jurídicos, el fraude a la ley, la interpretación económica de las leyes y, finalmente, la calificación de los hechos económicos respecto de la hipótesis de incidencia.

1. ELUSIÓN TRIBUTARIA (TAMBIÉN CONOCIDA COMO «ECONOMÍA DE OPCIÓN»)

Probablemente muchos de nosotros hemos escuchado el término «economía de opción», el cual se habrá visto mezclado con términos como «evasión» y «elusión» tributaria.

Con el objeto de diferenciar los mismos nos preguntamos: ¿qué significa el término «economía de opción»? Al respecto, conforme con diversa doctrina jurídica, el término «economía de opción» implica la

opción que tienen las personas naturales y jurídicas como contribuyentes de realizar o no sus operaciones de una manera válida, real y lícita, para que las mismas no encajen como supuestos de la hipótesis de incidencia, o en caso de encajar, la tasa del Impuesto que grava el hecho sea la menor.

A manera de ejemplo podemos señalar que una persona natural tiene cierta cantidad de dinero, para lo cual puede comprar y vender una casa, obteniendo así una ganancia de capital determinada por el valor de venta de la casa menos el costo de adquisición del inmueble. Dicha ganancia de capital se encontraría gravada con el Impuesto a la Renta de segunda categoría.

En cambio, la misma persona natural podría optar por no comprar la casa para venderla, sino más bien podría optar por colocar el dinero en una cuenta de ahorros de una empresa del sistema financiero peruano. En ese sentido, la persona natural recibiría intereses por mantener el dinero en una cuenta del Banco, intereses los cuales se encontrarían exonerados del Impuesto a la Renta hasta finales del ejercicio 2008 (salvo el Estado Peruano decida prorrogar dicha exoneración).

Observamos que la posibilidad que tiene la persona natural, utilizada como objeto de nuestro ejemplo, de elegir entre cualquiera de las dos (2) actividades cuyos resultados implican un distinto tratamiento imponible, manifiesta su ánimo, su intención de ahorrar impuestos, pero de una manera válida, real y lícita; sin ánimo de fraguar la ley o engañar a la Administración Tributaria. A dicho comportamiento real, válido y lícito se le conoce como «economía de opción» o también como «elusión tributaria».

La elusión es pues, de acuerdo con Ferreiro Lapatza,[1] la opción por un negocio, acto, contrato u operación económica válido, lícito y real que sea jurídicamente intachable, aunque se haya elegido, en comparación con otros, por su resultado equivalente y su menor o nula carga fiscal.

En este orden de ideas, podemos concluir que la elusión tributaria o «economía de opción» no estaría prohibida por la ley, en la medida que todas las personas, jurídicas y naturales, son libres para realizar o no diversas actividades que se encuentren contempladas en diversos hechos imponibles, pensando únicamente en pagar menos, o simplemente no

---

[1] Ferreiro Lapatza, José Juan. *Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*. En *Tratado de Derecho Tributario*. Paulo de Barros Carvalho (Director). Lima: Palestra Editores, 2003, p. 507.

pagar, impuestos. Más aún, nadie está obligado a realizar sus actividades con el afán de pagar mayores impuestos, pero todos estamos obligados a realizar nuestras sus actividades de una manera real, válida y lícita.

En la práctica, dicha economía de opción o «ahorro tributario» constituye un comportamiento de la persona, en su calidad de contribuyente, en congruencia con lo permitido por el ordenamiento jurídico tributario y legal. Asimismo, en la práctica es más conocida como «planeamiento tributario», dado que la misma persona puede elegir entre varias alternativas legalmente permitidas y dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras.

Un ejemplo de economía de opción considerada como planeamiento tributario empresarial: Una empresa prefiere comprar una maquinaria mediante un contrato de Arrendamiento Financiero (*Leasing*) y no un contrato de Compraventa simple, toda vez que la misma empresa proyecta generar utilidades muy altas en el ejercicio presente y los posteriores, y dichas utilidades podrían ser reducidas, para efectos del Impuesto a la Renta, al tomar el gasto por depreciación de los bienes adquiridos mediante Leasing como deducible de manera proporcional a la duración del contrato (que podría ser de dos (2) o cinco (5) años, dependiendo si son por bienes muebles o inmuebles, respectivamente). En cambio, si la empresa optara por celebrar una Compraventa, la misma solamente le permitiría deducir el gasto por depreciación en los plazos máximos dispuestos por la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento (que podría ser en treinta y tres (33) años, de ser bien inmueble; o en diez (10) años, de ser bien mueble), por lo que tendría mayores utilidades y, en consecuencia, mayor Impuesto a la Renta por pagar.

Cabe indicar también que la economía de opción está defendida por nuestra Constitución Política de 1993, en la medida que la Carta Magna dispone la libertad de contratar[2] y la libertad de empresa[3] para

---

2 Artículo 63 de la Constitución Política del Perú de 1993: «La libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase. Los conflictos derivados de la relación contractual sólo se solucionan en la vía arbitral o en la judicial, según los mecanismos de protección previstos en el contrato o contemplados en la ley [...]».

3 Artículo 59 de la Constitución Política del Perú de 1993: «El Estado estimula la creación de riqueza y garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria.

todas las personas. Inclusive, la economía de opción importa el «derecho de elegir» un ahorro fiscal o no para cada uno de nosotros.

Ahora bien, la elusión tributaria tiene como objetivo, al fin y al cabo, el no pago de impuestos. Sin embargo, no siempre el «no pago de impuestos» se alcanza con una economía de opción, sino también se podría alcanzar de otras maneras no admitidas por el ordenamiento jurídico peruano, como lo es la evasión tributaria, la simulación de actos jurídicos y el fraude a la ley.

La diferencia entre la economía de opción y los tres (3) supuestos anteriormente mencionados, los cuales explicaremos en los párrafos siguientes, es que en la economía de opción la actuación de la persona es lícita, válida y real. Con esto último se hace referencia a que el acto jurídico es celebrado conforme a la realidad; dicho en otras palabras, que se trate de un hecho posible de generar la obligación tributaria y no consista en una apariencia o engaño a la ley y/o a la Administración Tributaria.

Adicionalmente, una diferencia entre la economía de opción y los tres (3) mecanismos anteriormente descritos, es que con estos últimos los negocios jurídicos se «distorsionan» con el fin de evadir la aplicación de la ley sobre el resultado que se pretende encubrir. Si bien los mecanismos pueden ser perfectamente legales, su finalidad es el fraude, por lo que adolecería de vicio en la causa, al ser esta última no existente o falsa.

2. EVASIÓN TRIBUTARIA

La evasión tributaria, a diferencia de la elusión, es una figura ilícita y constituye un delito, una infracción, dado que mediante la misma el contribuyente estaría obligado a pagar los impuestos, toda vez que encaja perfectamente dentro de la hipótesis de incidencia, pero este oculta hechos o no los declara ante la Administración Tributaria (para no pagar impuestos, obviamente), de manera totalmente voluntaria y consciente.

Nuestro ordenamiento jurídico no es ajeno al concepto de evasión tributaria. En efecto, mediante el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria

---

El ejercicio de estas libertades no debe ser lesivo a la moral, *ni a la salud, ni a la seguridad pública. El Estado brinda oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad; en tal sentido, promueve las pequeñas empresas en todas sus modalidades*».

Peruana, aprobada por el Decreto Legislativo n.° 813, se dispone que: «El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa».

Asimismo, dispone la referida norma en el artículo 2 que las modalidades de defraudación tributaria (evasión) son las siguientes:

a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.

De lo expuesto se desprende entonces que, según nuestro ordenamiento jurídico peruano, el ilícito penal de defraudación tributaria se configura siempre y cuando concurran las siguientes conductas:

a) La persona[4] deje de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, en provecho propio o de un tercero.

b) Valerse de engaño, ardid, astucia u otra forma para defraudar al Estado.

c) Incurrir en las acciones de «ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar», así como «no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes».

d) Existencia de dolo.[5]

e) Vulneración al Bien Jurídico Tutelado, que sería la recaudación del Estado.

---

[4] Cabe señalar que la norma se refiere a la persona natural como titular o representante legal, toda vez que a la fecha no existen penas imputables a las personas jurídicas en nuestro ordenamiento penal.

[5] Tómese en cuenta que, en principio, los tipos penales implican un dolo y no una culpa, salvo esta última sea señalada de manera expresa en el tipo penal.

En consecuencia, es evidente que el delito de defraudación tributaria constituye una evasión tributaria, dado que ambos conceptos consisten, básicamente, en que la persona no muestre o esconda los ingresos y demás elementos para que la Administración Tributaria no se encuentre en la capacidad de determinar los impuestos, o simplemente la misma persona se apropie de retenciones efectuadas sin declarar las mismas.

Asimismo, los ingresos como producto de la evasión tributaria son considerados coloquialmente como «dinero negro», ello en la medida que el contribuyente ha evadido el pago de tributos y gravámenes fiscales, el cual puede provenir de actividades legales (como la actividad empresarial propiamente dicha) o ilegales (como el narcotráfico, contrabando, entre otros casos), pero que el mismo contribuyente, de manera voluntaria, no lo ha declarado a la Administración Tributaria para no pagar los impuestos correspondientes.

Dicho «dinero negro», muchas veces, es mantenido en efectivo por las personas naturales y jurídicas, a efectos de que la Administración Tributaria no pueda detectarlo al no encontrarse en el movimiento de una cuenta bancaria. Es por ello que, como una de las tantas medidas que dispuso el Gobierno Peruano para prevenir la evasión fiscal a lo largo del tiempo, se dispuso la obligación de utilizar medios de pago (bancarización) y el pago de un Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF).

Ahora bien, considerando lo anteriormente expuesto, queda claro que la evasión tributaria se diferencia de la elusión tributaria en la medida que, la primera constituye una actividad ilícita, mientras que la segunda constituye una actividad lícita al no vulnerarse el ordenamiento legal.

También, a diferencia de la simulación de actos jurídicos y del fraude a la ley, la evasión tiene como requisito principal el ocultar hechos y/o ingresos a la Administración Tributaria; en cambio, como lo mostraremos más adelante, la simulación de los actos jurídicos y el fraude a la ley tiene como requisito principal publicar y comunicar los hechos ante la Administración Tributaria, aunque estos últimos no sean reales o, en última instancia, sean fraguados y/o artificiales.

Además, otra diferencia entre la evasión tributaria y la simulación de actos jurídicos y el fraude a la ley, es que en la primera figura la sanción es de naturaleza penal, en la medida que la persona ha omitido declarar

hechos y/o ingresos ante la Administración de manera voluntaria; es decir, con dolo. En cambio, en el caso de la simulación de actos jurídicos y el fraude a la ley, la única sanción sería la aplicación de la ley defraudada y una multa administrativa (mas no una sanción penal), dado que los hechos sí fueron declarados y comunicados a la Administración.

Finalmente, debemos señalar que en una ponencia del 22 de junio de 1964, el doctor Juan Lino Castillo Vargas opinó que en la evasión tributaria sí existe la obligación de pagar un impuesto, porque ha nacido la relación jurídica tributaria sustantiva a cargo de una persona determinada, como consecuencia de haberse producido los presupuestos de hecho previstos por la ley; pero el sujeto pasivo (la persona) evita o trata de evitar su cumplimiento o de reducirlo ilegalmente.

Dicho incumplimiento puede consistir, de conformidad con lo manifestado por nuestro homenajeado jurista, o en la simple ocultación del hecho generador del impuesto (omitiendo el deber de declarar su realización), o en la falsedad de la declaración presentada o de los documentos que la fundamenten, hecho que puede agravarse con la simulación de operaciones, la alteración de documentos, o el otorgamiento de documentos falsos.

3. SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS

¿Qué es la simulación de actos jurídicos? A efectos de responder a la presente interrogante, debemos precisar que el acto jurídico se encuentra definido por el artículo 140 del Código Civil, tal como se muestra a continuación:

> «El acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas. Para su validez se requiere:
>
> a) Agente capaz.
>
> b) Objeto física y jurídicamente posible.
>
> c) Fin lícito.
>
> d) Observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad».

Para lograr comprender el desarrollo que contempla el Código Civil acerca de la definición del acto jurídico, debemos indicar que el

mismo constituye un hecho jurídico, el cual produce efectos jurídicos y se constituye en fuente de toda relación jurídica.

Así, el hecho es jurídico en la medida que produce consecuencias jurídicas y sea calificado así por el Derecho, existiendo una relación de causalidad entre el mismo y sus efectos. En ese sentido, el hecho jurídico vendría a ser todo suceso o acontecimiento, o conjunto de éstos, que produzcan efectos jurídicos.

Dichos hechos jurídicos deben ser voluntarios y no involuntarios ni naturales; es decir, que los sujetos hayan tenido la plena intención de realizarlos. Dicha voluntad de celebrar el acto jurídico comprende los conceptos de discernimiento (que el sujeto haya podido valor el alcance de su acción), intención (que ha tenido el propósito de realizarlo tal y conforme lo llevó a cabo), y libertad (que lo haya realizado libre de presiones internas).

Es por ello que dicho hecho jurídico voluntario comprende como elemento esencial a la manifestación de la voluntad, es decir, a la exteriorización de lo que el sujeto desea al momento de realizar el hecho.

Una vez que se haya realizado un hecho jurídico con plena manifestación de voluntad, nos encontraríamos frente a un acto jurídico, el cual encaja perfectamente en la definición del artículo 140 del Código Civil ya citada. Dicha manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas constituye, entonces, un acto jurídico.

Tal como señala el artículo 140 del Código Civil, para que dicho acto jurídico tenga validez (es decir, genere efectos jurídicos y no sea nulo), se requiere que cumpla con los siguientes requisitos:

a) Agente capaz, lo cual significa que la persona natural o jurídica que lo realice tenga capacidad de goce y de ejercicio;

b) Que el objeto del acto sea física y jurídicamente posible; es decir, que sea posible de realizarse conforme a las leyes de la naturaleza (posibilidad física), que sea posible de fijarse conforme con el ordenamiento jurídico (posibilidad jurídica) y que sus derechos y obligaciones inherentes a la relación jurídica sean posibles de identificarse (determinabilidad del objeto);

c) Que su fin sea lícito, que no sea contrario a las normas de orden público ni a las buenas costumbres ni al ordenamiento jurídico; y,

d) Que se observe con la forma prescrita en la Ley; como por el ejemplo, el caso de la donación de bienes inmuebles, que debe ser obligatoriamente celebrada bajo escritura pública, de lo contrario sería un acto nulo.

Ahora bien, tal como lo hemos mencionado, todo acto jurídico tiene como requisito esencial la manifestación de voluntad de ambas partes, la cual debe ser una expresión de su real y verdadera intención.

Dicha manifestación de la voluntad puede tener ciertos vicios, tales como el error (ausencia de conocimiento o conocimiento equivocado), el dolo (inducción al error, un engaño de mala fe), la violencia física (fuerza irresistible por la cual, físicamente, se doblega al sujeto para eliminar su voluntad) y la intimidación (infundir temor en un sujeto para obtener una manifestación de voluntad, afectando su libertad); vicios los cuales implican factores perturbadores de la verdadera voluntad del sujeto.

No obstante, hay casos en los que un acto jurídico es celebrado con una plena y consciente manifestación de voluntad, pero con una disconformidad entre lo que se declara (voluntad manifestada) y lo que realmente se quiere (voluntad interna), con la finalidad de presentar ante terceros un acto jurídico ficticio, simulado; dicho en otras palabras, un acto jurídico cuyos efectos declarados no desean ambas partes, pero en realidad tuvieron la plena voluntad de celebrarlo así.

Al respecto, de conformidad con Vidal Ramírez,[6] «En el acto jurídico simulado, pues, hay un concierto de voluntades para presentar un acto jurídico que no responde a la voluntad interna de las partes y que sólo sirve de medio para producir engaño a los terceros».

De dicho concepto, entonces, se desprende que un acto jurídico sería calificado como simulado al contener las siguientes características:

(i) *Intención de engañar a los terceros ajenos a la celebración del acto jurídico.*

Se debe celebrar el acto jurídico con la plena intención de crear una falsedad para terceros, cuya finalidad concreta y característica sea el dar a entender que se quieren unos resultados específicos

---

[6] Vidal Ramírez, Fernando. *El Acto Jurídico*. Lima: Gaceta Jurídica Editores, 1999, 4.ª Ed., p. 336.

(los del acto que es objetivamente celebrado), cuando en verdad no se quiere ninguno o se desea esconder un propósito diferente (el que subjetivamente se desea).

(ii) Distorsión entre la voluntad interna de las partes y la voluntad manifestada.

Deben existir dos (2) realidades distintas: la verdadera y la falsamente querida, una de las cuales está destinada, definitivamente, a no tener eficacia jurídica.

Lo que diferencia al error en la manifestación de la voluntad y la simulación es que, en el primero no hay intención de engañar a los terceros, en cambio en la simulación si la hay, como se explicó en el numeral anterior.

(iii) Acuerdo entre ambas partes para producir efectivamente el acto simulado.

Debe existir un acuerdo simulatorio entre ambas partes, mediante el cual se plasme la intención de crear la apariencia. Dicho convenio simulatorio no necesariamente debe constar por escrito, dado que normalmente se realiza de manera verbal.

3.1. Simulación absoluta

Ya habiendo sido definido el concepto de un acto jurídico simulado y las características que debe cumplir para que sea calificado como tal, nos preguntamos si es que solamente hay un tipo de simulación, o si la misma tiene diversas categorías.

Al respecto, debemos señalar que existen dos (2) clases básicas de simulación: la simulación absoluta y la simulación relativa.

La simulación es absoluta cuando recae en la existencia del acto jurídico; vale decir, cuando no existe voluntad de las partes de celebrarlo y sólo lo celebran como una apariencia, por lo que solamente existe un acto aparente sin que exista un acto jurídico real y verdaderamente celebrado.

Más aún, el acto simulado tiene como finalidad dar la apariencia de «real» a un acto ficticio y sin contenido, considerando que no ha existido intención (voluntad interna) de las partes de que dicho acto

pueda producir algún efecto jurídico más allá del propósito de engañar a los terceros.

Asimismo, observamos que nuestra normatividad nacional define a la simulación absoluta en el artículo 190 del Código Civil Peruano, señalando que «Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo».

Debe de considerarse, entonces, que la simulación absoluta busca aparentar la celebración de un acto jurídico cuando no existe realmente una voluntad para celebrarlo. Dicho en otras palabras, la voluntad de las partes es solamente la de formar el acuerdo simulatorio, el engaño, sin que corresponda a una voluntad «real» de las partes.

3.2. Simulación relativa

De otro lado, el artículo 191 del Código Civil Peruano contempla un concepto de simulación relativa, mediante el cual se establece que «Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurran los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero». Dicha norma es de aplicación cuando en el acto se hace referencia a datos inexactos o interviene interpósita persona (ver artículo 192 del Código Civil Peruano).

Del concepto anteriormente citado, entendemos que la simulación es relativa cuando existe la voluntad de celebrar un acto jurídico que se oculta, presentándose a los demás un acto aparente. De este modo, se producen dos (2) actos: un acto oculto o disimulado, que contiene la voluntad real de las partes; y otro acto aparente o simulado, que es el que contiene el propósito de engañar.

El acto oculto es el que va a regir las relaciones de las partes, mientras que el acto aparente es el que será mostrado a los terceros ajenos a la celebración del mismo acto.

Por tanto, la simulación relativa consiste en que sí existe un acuerdo efectivamente celebrado entre las partes y manifestación de voluntad, pero las mismas han querido concluir un acto distinto del aparente; a tal efecto, deben existir dos (2) actos en los que intervenga la voluntad de las partes: (i) el acto oculto, que es el que contiene la voluntad real de ambas partes; (ii) y el acto aparente, que es el que en definitiva se está celebrando.

Las diferencias entre ambas clases de simulación son evidentes: En la simulación absoluta no existe ningún acto jurídico porque el acuerdo simulatorio es solamente para producir un engaño, un acto aparente; en cambio, en la simulación relativa el acuerdo simulatorio es para producir un acto oculto y uno aparente, siendo el primero el que crea una relación jurídica válida y con efectos, mientras que el segundo no existe por tratarse de un engaño.

Citando a Lohmann Luca de Tena,[7] apreciamos que «Vistas ambas especies, se explica nítidamente la diferencia entre el propósito de simular y el de disimular. En el primer caso (simulación absoluta) hay una apariencia absoluta que nada esconde u oculta, como no sea la situación jurídica precedente; se induce a los terceros a creer que los agentes han tenido una intención de resultado práctico o jurídico, cuando francamente no hay tal pretendida voluntad de consecuencias jurídicas; en la relación entre las partes no se han modificado ni derechos, ni deberes, ni atribuciones; su vinculación es netamente negativa: no hacer nada que permita destruir la apariencia y por lo demás, todavía *inter partes*, su eficacia es neutra pues no altera en la verdad la situación anterior. En la simulación relativa total, por el contrario, el contenido del acto aparente es tan no querido como el absolutamente simulado, pero cumple la función de ocultar un reglamento de interés distinto que a su vez también es distinto del preexistente. Reglamento oculto que ha sido real y efectivamente querido y que por ser acto de autonomía privada la ley permite y ampara si no tiene un fin ilícito, ni es ilegal. [...] En síntesis: simular significa hacer aparecer lo que no es; disimular significa esconder lo que es haciendo figurar lo que no es».

De otro lado, cabe precisar que la simulación implica la nulidad del acto jurídico, cuya acción puede ser ejercitada por cualquiera de las partes o el tercero perjudicado, según el caso. Dicha nulidad tiene como objetivo que el acto simulado nunca haya tenido efectos; es decir, como si nunca hubiera existido.

Una excepción a la regla mencionada en el párrafo precedente es que, el acto oculto en la simulación relativa sí podría surtir efectos, salvo el

---

7 LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo. *El Negocio Jurídico*. Lima: Editorial Grijley, 1997, 2.ª Ed. p. 372.

mismo perjudique el derecho de un tercero y no cumpla con los requisitos sustanciales y formales para constituir un acto jurídico válido.

3.3. Aplicación de la simulación como figura jurídica no válida respecto de los hechos tributarios

Una vez comprendido el concepto de simulación de actos jurídicos, nos preguntamos si es que la Administración Tributaria, como entidad pública administrativa, es capaz de gravar impositivamente un resultado generado por un acto simulado, considerando que el mismo acto sería nulo.

Al respecto, la única autoridad competente que puede declarar la nulidad del acto jurídico simulado es el Poder Judicial. Dicho criterio se encuentra amparado en el artículo 138 de la Constitución Política del Perú de 1993, el cual manifiesta expresamente que la potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las Leyes.

Es evidente, entonces, que las instancias administrativas no pueden declarar la nulidad de un acto jurídico celebrado entre civiles, por más simulado que sea; ello sin perjuicio de que las mismas entidades administrativas sí puedan declarar la nulidad de un acto administrativo (mas no civil), dado que está dentro de su ámbito de aplicación.

En conclusión, un acto jurídico simulado por un contribuyente, que tenga por objeto engañar al Fisco para no pagar impuestos, sin perjuicio de que se hayan declarado los hechos o no, no podrá ser declarado nulo por la Administración Tributaria; sino mas bien, para que la Administración Tributaria pueda inaplicar la figura simulada, deberá interponer una acción ante la Instancia Judicial, a efectos de que esta última declare la nulidad del acto simulado, y recién en ese instante la Administración podrá aplicar el supuesto de hecho a la norma tributaria.

De más está advertir entonces que, tal práctica, devendría en ineficiente, considerando la actual celeridad del Poder Judicial en nuestro país y considerando que, pese a que el Derecho Tributario es autónomo, la Autoridad Tributaria se encontraría supeditada a autoridades e instituciones del Derecho Civil.

4. FRAUDE A LA LEY (O TAMBIÉN CONOCIDO COMO *FRAUS LEGIS*)

A diferencia del acto jurídico simulado, el fraude a la ley consiste también en un engaño, pero mediante la realización de un acto verdadero y realmente querido por el fraudator.

A diferencia de la utilización de la economía de opción, si bien en el fraude a la ley los hechos son realizados de manera válida, lícita, real y no simulada (al igual que la elusión fiscal), los hechos no corresponden al motivo por el cual fue redactada la norma defraudada.

Considerando tales diferencias, a efectos de esbozar un concepto de fraude a la ley, es pertinente citar a Lohmann Luca de Tena,[8] quien señala lo siguiente:

> «Se definen como tales (negocios en fraude de ley) aquellos negocios celebrados con la intención de que por medio de sus efectos jurídicos y económicos o sociales típicos, se logre u obtenga una finalidad o un resultado que aparece como legalmente prohibido bajo otra modalidad de negocios. Es decir, revistiendo la intención práctica de una especie negocial permitida, o no prohibida por la legislación, se logra clandestinamente un resultado censurado, burlando así la ley originaria.
>
> Evidentemente, ante situaciones como la expuesta el Derecho no puede permanecer impasible. El ordenamiento jurídico no es solamente una suma de normas aisladas entre sí, sino que idealmente tienden a complementarse y no a contradecirse, dentro de una determinada escala jerárquica. Desde este punto de vista, el ordenamiento es un conjunto, un todo conceptuable unitariamente, de suerte que no es admisible que permita colisiones entre sí al extremo de resultar burlado mediante la sumisión a la letra de un precepto determinado, cuando el fin perseguido con la propia utilización de tal precepto viene prohibido por otro. Se vulneraría de esta manera una realidad orgánica y sistemática, que no puede llevar en sí el germen de antijuridicidad, como no sea para sancionarla».

El fraude a la ley sería entonces el hecho de «burlar» la aplicación de una norma tributaria, recurriendo a la realización de un acto jurídico para la consecución de un resultado económico que nada tiene que ver con la finalidad propia de dicho acto, bajo el amparo de otra norma de cobertura. Por ello, el fraude a la ley difiere de la economía de opción,

---

[8] *Ibid.*, p. 398.

dado que mediante el mismo no se busca obtener un ahorro fiscal a través de la figura jurídica más idónea para conseguirlo, sino más bien se busca vulnerar la función que el ordenamiento jurídico le otorgó a la norma defraudada.

En consecuencia, el fraude a la ley se caracteriza por ser la celebración de un acto jurídico completamente válido, pero en base a la utilización indebida de una norma (norma de cobertura), para evadir otra (norma defraudada). Dicho comportamiento equivaldría a una «artimaña» para evadir la ley, por y con la propia ley.

Los actos en fraude a la ley suponen la elusión de un precepto legal, pero mediante la indebida utilización de una figura para celebrar el acto jurídico. Además, el fraude a la ley no perjudica a un tercero (a diferencia del fraude a terceros, contemplado en el ordenamiento jurídico civil), sino que perjudica al ordenamiento legal en su integridad.

Es más, el fraude a la ley es una indebida aplicación de la misma ley, tanto como también lo sería el abuso del derecho. La diferencia entre ambas figuras es que el fraude a la ley es la desviación del derecho objetivo (amparándose en el ordenamiento legal) y el abuso del derecho es la desviación del derecho subjetivo (amparándose en el derecho que le corresponde al sujeto en sí).

Debemos señalar también que el fraude a la ley no se encuentra contemplado en nuestro Código Civil Peruano, a diferencia del fraude a terceros, el cual si se encuentra tipificado en el artículo 195 del mencionado cuerpo legal.

Ahora bien, ya habiendo entendido el concepto del término «fraude a la ley», nos preguntamos si el mismo podrá ser determinado por la Administración Tributaria y/o el Tribunal Fiscal y, consecuentemente, obviar las formas que amparan la norma de cobertura para sancionar al contribuyente.

Al respecto, Jorge Bravo Cucci[9] comenta que quien realiza un hecho en fraude a la ley tributaria, realiza efectivamente el hecho imponible y no un «hecho equivalente», con lo cual, lo que tiene que hacer

---

[9] Bravo Cucci, Jorge. «¿Existe el fraude a la ley tributaria en el Perú? A propósito de la RTF 06686-4-2004». En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, 2006, p. 417.

el aplicado calificado, es «[...] determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible [...]» para lo cual «tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios».

Citando un ejemplo señalado por Ferreiro Lapatza, citando a Palao,[10] «A» y «B» constituyen una sociedad aportando A un bien inmueble y B una cantidad de dinero equivalente a su precio; inmediatamente se disuelve la sociedad otorgando a «A» el dinero y a «B» el inmueble, eludiendo así el impuesto que correspondería a una transmisión onerosa de «A» a «B» de dicho bien. En ese supuesto, es evidente que la constitución de una sociedad, jurídicamente, no tiene como finalidad una transmisión de bienes, sino más bien el hacer un negocio. Sin embargo, las partes del presente ejemplo distorsionaron el fin objetivo del negocio otorgándole el tratamiento de una permuta, encontrándonos entonces frente a un negocio en fraude a la ley.

Considérese además que la sanción del fraude a la ley, cuando éste sea descubierto por la Administración Tributaria, no consiste en aplicar la real interpretación económica dejando de lado la forma jurídica, sino más bien consiste en la exigencia de dejar de aplicar la norma de cobertura y extender la aplicación de la norma defraudada a la hipótesis de incidencia. Tal exigencia, por parte de la Administración Tributaria, debiera ser demandada ante el Poder Judicial, considerando, adicionalmente, la carga de que el fraude a la ley no se encuentra tipificado en nuestro ordenamiento jurídico.

Es por ello que la Administración optaría mejor por una «calificación económica de los hechos» (de manera objetiva), en vez de intentar interpretar la intención de engaño de los sujetos (de manera subjetiva).

No obstante lo anteriormente mencionado, cabe precisar que la figura del fraude a la ley no puede ser aplicada por el Tribunal Fiscal, toda vez que dicha instancia no tiene facultades para determinar la conducta subjetiva del sujeto cuando este efectúa sus operaciones, sino solamente la de calificar los hechos de manera objetiva, tal como lo señalaremos en el numeral 6 del presente artículo.

---

[10] Ferreiro Lapatza, José Juan. *Op. cit.*, p. 521.

Incluso, el Tribunal Fiscal ya ha señalado de manera expresa, conforme lo contemplado en la RTF n.° 06686-4-2004, que «[...] el supuesto del fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario».

5. INTERPRETACIÓN ECONÓMICA DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

Tal como lo mencionó el doctor Juan Lino Castillo Vargas en su momento, la teoría de la interpretación económica ha sido enunciada a partir del año 1919 por la doctrina y jurisprudencia alemanas y suizas.

Con el devenir del tiempo, dicha teoría se fue desarrollando en la doctrina europea y, posteriormente, en la doctrina Argentina y demás países de América Latina, inclinándose por constituirse en un «método de interpretación» que permita a la Administración Tributaria aplicar el Impuesto a la relación económica, dejando de lado las formas jurídicas, exista o no la intención del contribuyente de evadir el Impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente.

El fundamento principal de la teoría de la interpretación económica de las leyes tributarias radica en que el Derecho Tributario es una rama autónoma de las demás del Derecho, como por ejemplo, del Derecho Mercantil; en virtud de ello, el Derecho Tributario utilizaría un criterio «real» de interpretación jurídica, a efectos de aplicar las mismas leyes de acuerdo con el contenido real de las instituciones jurídicas.

Dicha autonomía del Derecho Tributario frente al Derecho Civil o Mercantil (Derecho Privado) se debe a que ambos Derechos regulan situaciones y relaciones jurídicos totalmente distintas.

Es más, la referida autonomía del Derecho Tributario consiste en que este no se encuentra sometido al Derecho Privado. No obstante, lo que se busca con precisar dicha autonomía del Derecho Tributario es dejar en claro que el mismo no está sometido a la regulación del Derecho Privado, ni viceversa, pese a que un mismo hecho de la vida económico-social generaría una relación jurídica de derecho privado y la realización de un hecho imponible. Inclusive, los elementos para calificar un aspecto del Derecho Civil (relación jurídica) y del Derecho Tributario (hecho imponible) son totalmente distintos. Por tanto, el

intérprete de las normas tributarias no está sometido a los principios y normas del Derecho Privado.[11] [12]

Volviendo a lo mencionado, la precisión de la autonomía del Derecho Tributario es un elemento básico para comprender la esencia de la teoría de la interpretación económica de las leyes tributarias. A tal efecto, Dino Jarach[13] señala que la consideración económica (como pilar fundamental de esta teoría) adquiere un alcance particular en los casos en que existe un conflicto entre la voluntad creadora individual y la voluntad de la ley, que establece consecuencias tributarias para los hechos económicos o que emergen de los actos jurídicos de las partes.

Tal conflicto entre la voluntad de las partes y la voluntad de la ley radica en que la autonomía de la voluntad de las partes, al momento de celebrar un acto jurídico y contratos, no necesariamente coincide con la intención del legislador al momento de elaborar la ley, sobretodo cuando los hechos imponibles son consecuencia de la celebración de los negocios jurídicos. Dicho en otras palabras, al momento de tipificar un negocio jurídico el legislador tuvo una intención puntual, la cual no necesariamente es compartida por las partes al momento de celebrarlo, como por ejemplo: una empresa escinde su patrimonio para transferir posteriormente las acciones de la parte escindente; en este supuesto, es claro que la intención de las partes fue la de celebrar un contrato de compraventa por sus activos, y no de «reorganizar» la empresa, ya que la escisión tiene como intención el «ordenar» la actividad empresarial, y no el de «transferir» su patrimonio a un tercero ajeno.

---

[11] De conformidad con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario Peruano, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho. Se entiende entonces que el Derecho Tributario es autónomo, pero que en caso exista algún vacío en su regulación, se podrán utilizar las instituciones del Derecho Privado, sin que ello genere el sometimiento de un Derecho sobre el otro.

[12] Adicionalmente, se debe considerar que la Autonomía del Derecho Tributario se encuentra contemplada en el Artículo 74° de la Constitución Política del Perú al establecer el Principio de Legalidad, mediante el cual la relación tributaria nace por voluntad de la ley, tomando como base los hechos que suceden entre las relaciones personales como hechos generados de hechos imponibles.

[13] JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, 3.ª Ed., p. 396.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, dicha teoría, conocida también con el nombre de «interpretación de la realidad económica», es criticada al calificarse como un «método de interpretación», toda vez que la misma no constituye un método de interpretación plenamente jurídico, sino que, por el contrario, su intención es la de desconocer los actos y formas jurídicas celebradas entre las partes con el fin de pretender interpretar la ley Tributaria bajo una premisa económica.

Existieron muchos comentarios negativos acerca de este método de interpretación económica de las leyes tributarias, entre los cuales se mencionaba que incurría, entre otros, en los siguientes errores:[14]

(i) Vulnera el Principio de Legalidad al pretender pasar por alto a las formas jurídicas celebradas en base a lo dispuesto por la ley, para otorgar un margen de libertad al intérprete de la misma, quien sería la Administración Tributaria.

El hecho de darle facultades de interpretación legal a la Administración Tributaria, en base a criterios económicos, implicaría que la misma sustituya al Poder Legislativo, dado que al prescindir de las formas jurídicas y recalificarlas en base a su contenido económico, la Administración terminaría extendiendo, en vía de interpretación, las hipótesis de incidencia legales, creando nuevos supuestos normativos (los cuales, según el referido Principio de Legalidad, sólo pueden ser creados por ley o por decreto legislativo en caso el Poder Legislativo otorgue facultades al Ejecutivo).

(ii) Vulnera el Principio de Seguridad Jurídica, toda vez que al dársele la facultad a la Administración Tributaria de crear nuevos supuestos normativos, en base a la interpretación económica de las leyes tributarias, los contribuyentes no podrían realizar un planeamiento tributario bajo reglas estables; incluso, el orden normativo tributario no tendría estabilidad alguna, ya que la Administración Tributaria podría cambiar las reglas de juego en base a la nueva facultad otorgada.

---

[14] Por ejemplo, léase: DELGADO RATTO, Cecilia. «El Criterio de la Realidad Económica y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario». En *Advocatus*, n.° 190, Lima, 2004-1.

Adicionalmente, citando a Dino Jarach,[15] hay posiciones que señalan que las leyes tributarias se interpretan de manera económica y no de manera jurídica. Dicha posición devendría, a nuestro parecer, en incorrecta, en la medida que las leyes tributarias, como todas las demás leyes de las distintas disciplinas del Derecho, se deben interpretar jurídicamente y no económicamente.

En efecto, la consideración económica de las leyes tributarias no debiera ser una interpretación opuesta a la jurídica, sino mas bien debiera constituir un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico como finalidad de los hechos para encajarlos en las normas materiales.

En ese sentido, consideramos que, al hablar muchos autores de un criterio de interpretación económica de las normas tributarias, más que a un método de interpretación legislativa, se estarían refiriendo a una «calificación» de los hechos dentro de la hipótesis de incidencia tributaria, enunciado el cual exponemos en el siguiente numeral.

6. CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS EN BASE A LA REALIDAD ECONÓMICA

Más conocida también como el «criterio de la realidad económica», dicho método no busca interpretar la ley en base a una realidad económica, sino por el contrario, busca calificar los hechos económicos en los que incurrieron las partes, a efectos de verificar si los mismos se encuentran o no dentro de la hipótesis de incidencia dispuesta por la norma tributaria.

Mediante dicho método no se estaría vulnerando el Principio de Legalidad ni el Principio de Seguridad Jurídica, dado que no se le estaría otorgando facultades interpretativas a la Administración Tributaria para crear nuevos supuestos de imposición; por el contrario, se le estaría otorgando facultades para «calificar» si la realidad económica de los actos están acordes o no a la tipificación del hecho imponible.

La calificación económica de los hechos radica bajo el argumento de que, como lo expresa Francesco Messineo, citado por Talledo

---

[15] JARACH, Dino. *Op. cit.*, p. 395.

Mazú,[16] «todo negocio jurídico cumple una función económica y social característica, que el ordenamiento jurídico reconoce como relevante para sus fines y que es suficiente para justificar la tutela, acordada por ese mismo ordenamiento, a la autonomía privada, [...] la función del negocio está en proporcionar al individuo un instrumento para la modificación de una determinada situación y para la obtención de determinados resultados jurídicos (lícitos) en relación a las variadísimas necesidades de la vida [...]».

Es evidente, entonces, que todo acto jurídico importa una consecuencia económica, como por ejemplo, y conforme a los ejemplos señalados por Talledo Mazú,[17] que la compraventa busca transferir la propiedad de un bien a cambio de una contraprestación; la dación en pago busca cancelar un pago en efectivo mediante un pago en especie; el contrato de arrendamiento implica el alquiler de un bien a favor de una parte a cambio de una contraprestación periódica; el contrato de locación de servicios implica la prestación de un servicio a cambio de una contraprestación, entre otros supuestos.

Queda claro, de lo expuesto, que todo acto jurídico tiene implicancias económicas, sin que ello signifique que el mismo pierda su calidad de «jurídico», ya que esa sería la razón final del Derecho: estar acorde con las voluntades económicas y sociales de nuestra coexistencia en sociedad.

Además, debemos considerar que el Derecho Tributario es autónomo,[18] motivo por el cual la hipótesis de incidencia no se vería limitada únicamente a la celebración de un acto jurídico. En efecto, conforme lo señalado por Villegas,[19] el hecho imponible es el acto, conjunto de

---

16 TALLEDO MAZÚ, César. «La Norma VIII del Código Tributario y la calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía». En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, 2006, p. 400.

17 *Ibid.*, p. 400.

18 La mencionada autonomía del Derecho Tributario frente a otras ramas del Derecho Privado y Público es tan evidente que, si bien, por citar un ejemplo, el Código Civil establece la definición de bienes muebles e inmuebles; cabe precisar que en la Ley del Impuesto General a las Ventas existe una definición distinta de bienes muebles e inmuebles para efectos del hecho imponible tributario.

19 VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Edición Astrea, 2002, 8.ª Ed., p. 348.

actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.

Por ello, en función a la autonomía del Derecho Tributario, el legislador ha establecido y tipificado una hipótesis de incidencia, al margen de la voluntad de las partes. Ello quiere decir que si la persona está dentro de los aspectos material, personal, espacial, temporal y cuantitativo del hecho imponible tipificado en la norma tributaria, el hecho económico (el cual, en principio, debiera encajar con el acto jurídico celebrado) se encontraría gravado con el Impuesto.

Por tanto, el hecho de que un negocio se encuentre gravado con el Impuesto o no, no depende meramente de la voluntad de las partes ni de su intención, sino más bien de la configuración de la hipótesis de incidencia (por ello, la elusión consiste en realizar operaciones que no estén dentro de la hipótesis de incidencia).

Ahora bien, la diferencia entre la «calificación» y la «interpretación» de los hechos económicos que hemos expuesto en el presente artículo, se encontraría reforzada por el enfoque que le otorga el maestro Villegas[20] a la calificación económica de los hechos, al manifestar que el mismo «no tiene la entidad de un método interpretativo, sino que es un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales, y su uso está justificado en Derecho Tributario en tanto sea utilizado correctamente para luchar contra la evasión fraudulenta».

Es más, en el caso Peruano, conforme a Gonzáles García,[21] de la redacción de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario se entiende que la misma busca «dar con la verdadera naturaleza del hecho imponible, más que un instrumento en la lucha contra el fraude a la Ley tributaria [...] porque precisamente de lo que se trata al calificar un hecho imponible presuntamente fraudulento es dar con la verdadera naturaleza jurídica o económica del presupuesto de hecho realizado por las partes, a efectos de encajarlo en el hecho imponible que le es propio».

---

20 *Ibid.*, p. 249.

21 Gonzáles García, Eusebio. «A propósito de la Norma VIII del Código Tributario peruano». En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, 2006, p. 391.

En ese sentido, el Derecho Tributario, bajo la interpretación del criterio de la realidad económica, opta por reconocer el aspecto de hecho (empírico y económico) de un acto jurídico válido (el cual es determinado por la voluntad de las partes) frente al fin jurídico, para el cual dichos actos o negocios fueron celebrados.

Un ejemplo de esto, como cita Ferreiro Lapatza,[22] es que si una sociedad decide no repartir dividendos porque este hecho está gravado y sustituirlos por primas por asistencia a Juntas o retribuciones a los miembros del Directorio, el texto de la ley «defraudada» no podría extenderse a estos otros hechos gravados o menos gravados; pero en base al principio de la realidad económica, la Administración Tributaria podrá observar la verdadera intención del contribuyente y saltarse las formas jurídicas.

En el caso Peruano, el principio de la realidad económica no es ajeno a nuestra legislación. De conformidad con lo establecido por el Tribunal Fiscal en su RTF n.° 06686-4-2004, haciendo referencia a la RTF n.° 590-2-2003, el segundo párrafo de la Norma VIII «[...] incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes [...]».

Se aprecia de la cita del párrafo precedente que el Gobierno otorgó facultades a la Administración Tributaria para que pueda investigar si los hechos están o no dentro de la hipótesis de incidencia, con prescindencia de la apariencia legal que tengan dichos hechos, para lo cual apreciaría la realidad económica que le hayan dado las partes que celebraron los actos.

Adicionalmente, la citada RTF n.° 06686-4-2004 añade que la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, como por ejemplo: la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos; o la realización de actos simulados; es posible también que la aludida discordancia se presente mediante la

---

[22] Ferreiro Lapatza, José Juan. *Op. cit.*, p. 519.

realización efectiva y real de un determinado acto jurídico cuya finalidad económica es asignada por el ordenamiento jurídico, pero que no es en esencia la perseguida por el sujeto, determinando un resultado similar al realmente pretendido por aquél, el mismo que se encuentra alcanzado por una norma tributaria que se trata de eludir.

Con esto, la Administración Tributaria no evalúa la intención de las partes, sino más bien evalúa la realidad o irrealidad de la operación, observando cómo esta se ha llevado a cabo, dejando de lado las formas jurídicas e inclusive la intención de los sujetos.

Finalmente, citando a un grupo de Investigación de la Revista Jurídica *Ius et Veritas*,[23] se puede diferenciar a la calificación económica de la teoría inicial de interpretación económica de la ley tributaria, mediante la siguiente premisa: «[...] la interpretación económica y la calificación económica de los hechos difieren básicamente en el objeto de análisis al que tienden, en la primera se trata de la norma que es general y abstracta por definición y en la segunda se investiga la conformación de los hechos que son particulares y concretos por naturaleza».

De otro lado, cabe agregar que, muchas veces, debido a una mala redacción de la misma ley, o a sus vacíos legales, existen diversas opiniones en base a la aplicación y la interpretación de la misma, incurriendo muchas veces en confusiones entre los conceptos elusivos y evasivos. Ello sería el resultado, entre otros factores, de una defectuosa técnica legislativa en la redacción de las leyes fiscales.

No obstante, como una solución a dicho problema, en el Perú las normas tributarias se han ido adecuando cada vez más a la aplicación de un principio de la realidad, como lo sería la aplicación de precios de transferencia entre partes vinculadas (para evitar el traslado de renta mediante la asignación de un mayor/menor valor a los bienes y servicios); el principio de accesoriedad al momento de gravar o no con el IGV un bien mueble o inmueble (dado que la aplicación del principio de la realidad también debe ser hecha a favor del contribuyente), entre otros diversos ejemplos.

---

[23] Grupo de Investigación de *Ius et Veritas*: Garaycott Ortiz, Gherard; Rossana Natteri Vilchez y Juan Carlos Pinto Escobedo; Andrés Ramírez-Gastón Seminario; Guelly Solar Álvarez, Valery Vicente Valcárcel. «Norma VIII ¿Principio de Legalidad o fraude a la ley?» En *Ius et Veritas*, n.° 27, año XIII.

7. DIFERENCIAS ENTRE LA ELUSIÓN, EVASIÓN, SIMULACIÓN DE ACTOS JURÍDICOS, FRAUDE A LA LEY Y EL CRITERIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

A manera de resumen y conclusión de los anteriores conceptos expuestos, la elusión tributaria, la evasión tributaria, la simulación de actos jurídicos, el fraude a la ley, la interpretación de los hechos económicos y la calificación de los hechos económicos podrían diferenciarse de la siguiente manera:

	Conducta realizada	Validez de los hechos jurídicos	Sanción / Medida aplicable a la modalidad	Intención de las partes
Elusión	Ahorro fiscal	Los hechos son reales, válidos y lícitos	Ninguna	El ahorro fiscal es voluntario
Evasión	Ocultar actos al Fisco	Los hechos son ilícitos; sin importar si son reales y/o válidos	Delito penal, cuya acción la iniciaría el Ministerio Público	La intención de no declarar es voluntaria
Simulación	Engañar a terceros con «actos engañosos»	Los hechos no son reales y no son válidos; pudiendo ser lícitos o no	Nulidad del acto jurídico, resuelta por el Poder Judicial	La intención de engañar es voluntaria
Fraude a la ley	Fraguar a la ley y al Fisco aplicando una norma de cobertura	Los hechos son reales, válidos y lícitos	Nulidad del hecho jurídico en base a la norma de cobertura, resuelta por el Poder Judicial	La intención de fraguar es voluntaria
Interpretación económica	No se evalúa la conducta de las partes	Los hechos son reales, válidos y lícitos	Se omiten los hechos jurídicos y el Fisco interpreta los supuestos en base a una realidad económica	El Fisco no evalúa la intención de las partes
Calificación económica	No se evalúa la conducta de las partes	Los hechos son reales, válidos y lícitos	El Fisco solamente califica los hechos reales comparándolos con la hipótesis de incidencia	El Fisco no evalúa la intención de las partes

Es evidente que las figuras anteriormente mencionadas son excluyentes entre sí. En efecto, la Administración Tributaria no podría, por ejemplo, alegar la simulación (solicitar la nulidad de un acto y, por tanto, argumentar que el mismo no fue celebrado) y paralelamente alegar un fraude a la ley (un acto real y válidamente celebrado pero con intención de defraudar a la ley); así como tampoco podría señalar la evasión tributaria (delito de no declarar ni comunicar hechos ni impuestos) y paralelamente señalar el fraude a la ley (que tiene como característica principal declarar y comunicar los hechos), dado que el fraude a la ley, si bien podría ser o no una operación ilícita, no podría ser sancionable penalmente.

En el caso de la calificación de la realidad económica, para que la Administración Tributaria argumente la misma no requiere evaluar si los hechos son reales o no, tampoco requiere evaluar si es que hubo intención o no de las partes, sino mas bien, prescindiendo totalmente de la calificación de normas jurídicas (en vez de decir que hubo simulación, fraude o evasión), analiza la operación de manera objetiva para determinar si la misma se dio o no, de la manera en cómo las partes llevan sus operaciones, las contabilizan, las tratan, entre otros; ello en base a la autonomía del Derecho Tributario.

Además, la diferencia del principio de la realidad económica con los demás supuestos anteriormente explicados, se hace más evidente considerando las precisiones de Dino Jarach[24]: «[...] la elección que las partes pueden buscar respecto del régimen fiscal al que quieren someter sus operaciones económicas es irrelevante, puesto que lo que interesa para la aplicación del impuesto es la operación económica que se ha realizado y no las formas».

En este orden de ideas, podemos concluir que lo que persigue el principio de la realidad económica la interpretación económica es «dar con la verdadera naturaleza del hecho imponible».

Finalmente, a manera de precisión, se pueden diferenciar los supuestos de hecho en los casos de la elusión fiscal, la evasión fiscal, la simulación de actos jurídicos y el fraude a la ley, considerando los tres (3) modos de proceder o conductas por parte del contribuyente,

---

[24] JARACH, Dino. *Op. cit.*, p. 400.

conforme lo señalado por el profesor Gonzáles García, citado por Simón Acosta:[25]

a) La de aquél que para no pagar el Impuesto en cuestión, cesa en la actividad gravada o deja de consumir (economía de opción).

b) La de quien oculta en todo o en parte hechos o actos que originan la obligación de contribuir (evasión fiscal).

c) La de quien elige otros caminos, menos o nada gravados, para obtener un resultado económico equivalente a aquel que la ley se proponía gravar. Dentro de esta alternativa cabe destacar todavía dos (2) modalidades:

   (i) La de aquel que obrando del modo indicado, sólo aparentemente presta acatamiento a la norma tributaria pues en realidad está vulnerando la *ratio legis* del precepto (simulación, en caso de celebrar actos engañosos, y fraude a la ley en caso de ampararse en una norma de cobertura que vulnera la *ratio legis* de la norma tributaria).

   (ii) La de quien obrando del modo indicado no entra en colisión con ningún precepto tributario concreto, limitándose en su actuación a optar por la vía económica menos gravada (economía de opción).

8. EVOLUCIÓN DE LOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PLASMADOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO

La interpretación de los hechos económicos fue considerada en nuestro ordenamiento jurídico recién a partir del año 1996 en nuestro Código Tributario Peruano.

Al respecto, se puede apreciar la evolución del mismo a partir del ordenamiento tributario plasmado en el ejercicio 1990, ejercicio en el cual se publicó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo n.° 218-90-EF, publicado el 29 de julio de 1990, mediante el cual se dispuso lo siguiente:

---

[25] SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «El Fraude a la Ley Tributaria en Proceso de Revisión». En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n.° 34, Lima, 1998, p. 38.

«NORMA IX

Al aplicar las normas tributarias podrán usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley».

Es evidente que a partir del ejercicio 1990, el Código Tributario permitía expresamente el uso de todos los métodos de interpretación admitidos en el Derecho; sin embargo, debemos resaltar que el principio de la realidad económica se trata de una calificación de los hechos, y no de un método de interpretación legal, el cual no constituye un método de interpretación admitido por el Derecho.

Posteriormente, dicha Norma IX fue derogada junto con todo el Código Tributario, por el Decreto Ley n.° 25859, publicado el 24 de noviembre de 1992, aprobándose un nuevo Texto del Código Tributario sin modificar en término alguno el enunciado original, como citamos a continuación:

«NORMA VIII

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, conceder exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley».

Es claro que la modificación del año 1992 no genera mayor diferencia sustancial en comparación con la norma del ejercicio 1990.

Del mismo modo, el Texto del Código Tributario aprobado por el Decreto Ley n.° 25859 fue derogado por el Decreto Legislativo n.° 773, publicado con fecha 31 de diciembre de 1993, el cual aprobó un nuevo Código Tributario que no contribuye con un mayor cambio sustancial respecto de las anteriores Norma VIII del Código Tributario, tal como se aprecia a continuación:

«NORMA VIII:

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley».

Ahora bien, mediante la publicación del Decreto Legislativo n.° 816 se derogó el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo n.° 773, con fecha 21 de abril de 1996, disponiéndose como Norma VIII la siguiente:

«NORMA VIII: INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria — SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley».

Es evidente entonces que, a partir del ejercicio 1996 se incluyó en el Código Tributario el principio de la realidad económica. Sin embargo, con fecha 22 de septiembre de 1996 se publicó la Ley n.° 26663, que fuera expedida por el Poder Legislativo, con ánimo de corregir la disposición del Poder Ejecutivo, mediante la cual se modificó la redacción de la Norma VIII de la siguiente manera:

«NORMA VIII.- INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria — SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

> En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley».

Apreciamos la modificación realizada por el Poder Ejecutivo al eliminar el enunciado de «[...] Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real [...]». Al respecto, apreciamos que mediante la nueva redacción de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario se tuvo por objeto que la Administración Tributaria solamente «califique» los hechos económicos; es decir, califique lo que sucedió en la realidad; y no califique la intención de las partes, o la finalidad que buscaban estas al momento de celebrar diversos negocios jurídicos.

A mayor abundamiento, la Administración Tributaria no tendría competencia suficiente para calificar la intención de una parte o no de manera subjetiva, porque en ello incurrirían conceptos como dolo o culpa, que solamente podrán ser determinados por la instancia judicial; incluso, la Administración tampoco podrá determinar si es que las relaciones jurídicas no son las que manifiestamente el Derecho ofrezca o autorice, dado que dicha función le corresponde estrictamente al Poder Judicial.

En cambio, manteniendo solamente el párrafo de «Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios», es claro que la instancia administrativa si podrá, en base al principio de calificación económica de los hechos, apreciar los hechos de una manera objetiva, evaluar el «qué ocurrió en un contrato», y no el «qué intención tuvieron las partes».

Es por ello que el Poder Legislativo optó por modificar la Norma VIII, a efectos de que la Administración Tributaria tenga facultades solamente de calificar los hechos en base a la realidad económica y a la tipificación del hecho imponible, y no a calificar el comportamiento de las partes ni mucho menos la forma en cómo celebraron sus negocios jurídicos.

Por tanto, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no tiene por objetivo que la Administración Tributaria declare la existencia de un fraude a la ley, ni mucho menos califique las intenciones de las partes, ni extienda supuestos impositivos a diversos hechos, ni tampoco califique la simulación de actos jurídicos.

Con el propósito no de ser redundantes, sino más bien de aclarar los conceptos, precisamos que la Norma VIII se refiere a la calificación económica de los hechos y no a la interpretación económica, debido que mediante el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no se permite la aplicación de normas por analogía. Por ello, el legislador perfeccionó la técnica al momento de redactar la mencionada Norma VIII y las demás normas del ordenamiento legal, evitando así que la Administración Tributaria, mediante una interpretación legal, cree nuevos supuestos impositivos; vale decir, nuevas hipótesis de incidencia y, por tanto, nuevos tributos.

Tal afirmación se puede apreciar en lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en su RTF n.° 0590-2-2003, mediante la cual dispone que «[...] si bien nuestro Código Tributario señala expresamente que las normas tributarias se interpretan según los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, *incorpora el criterio de la realidad económica* no *en el entendido de* un método de interpretación, sino de *una apreciación o calificación del hecho imponible*, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes». (La cursiva es nuestra).

Adicionalmente, señala el Tribunal Fiscal en su RTF n.° 06686-4-2004 que la finalidad del legislador al suprimir el segundo acápite del segundo párrafo de la Norma VIII fue eliminar la posibilidad de que la Administración Tributaria verificara la intención o finalidad de los contribuyentes al momento de adoptar una figura jurídica determinada, a efecto de reinterpretar ésta con arreglo al criterio de calificación económica de los hechos. Dicho en otras palabras, se estaría eliminando la posibilidad de que la Administración Tributaria califique un fraude a la ley.

Un ejemplo de ello sería el caso contemplado en la RTF n.° 08296-1-2004, en el cual la Administración Tributaria, en ejecución de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, interpretó que el

contrato de asociación en participación y el convenio de transferencia en participación, suscritos por la recurrente y la empresa asociada el mismo día, no tenían tal naturaleza, sino mas bien de los mismos se evidenciaba que se trataba de una cesión en uso de la licencia de pesca a la asociante, operación que constituía, a criterio de la Administración, una prestación de servicios gravada con el Impuesto General a las Ventas.

Al respecto, el Tribunal Fiscal ratificó el criterio de la Administración Tributaria, toda vez que si bien el contribuyente había celebrado, de manera válida y cumpliendo todos los requisitos de Ley, un contrato de asociación en participación (aportando su licencia de pesca a favor de la asociación) y, posteriormente, un contrato de cesión de posición contractual a favor de la asociante (para que esta última pueda gozar del uso de la licencia de pesca), mediante una calificación de los hechos era evidente que el objeto de dicha operación era realmente ceder en uso la licencia de pesca y no «transferir una posición contractual».

Si bien en nuestro ejemplo expuesto, el contrato de asociación en participación y el contrato de cesión de participación contractual fueron reales y válidos, de una calificación meramente objetiva de los hechos se evidencia que se trata de una cesión en uso de la misma licencia, y no de una posición contractual. Dicho análisis fue llevado a cabo sin considerar la intención de las partes.

En efecto, de haberse considerado la intención de las partes, la Administración pudo haberse encontrado con la disyuntiva de calificar si es que las mismas tuvieron como propósito fraguar a la ley tributaria a efectos de evitar el impuesto, o si optaron por una errónea economía de opción. Ello no tenía mayor implicancia en el presente caso, toda vez que la Administración, en aplicación a la calificación económica de los hechos, consideró solamente los meros hechos económicos, a efectos de verificar si estos se encontraban contemplados en la hipótesis de incidencia o no.

Ahora bien, de otro lado, los textos de los Códigos Tributarios anteriores permitían todos los métodos de interpretación de las normas, sin citar expresamente a la teoría de los hechos económicos. No obstante, no podemos dejar de precisar que el Tribunal Fiscal ya lo estaba aplicando, pese al riesgo de caer en la generación de una nueva hipótesis de incidencia, tal como se puede apreciar en diversa jurisprudencia.

A manera de ejemplo, se puede precisar el caso de la Resolución de Tribunal Fiscal n.° 5468 de fecha 3 de agosto de 1970, mediante la cual el Tribunal Fiscal concluyó que los contratos de arrendamiento celebrados entre una empresa importadora de maquinarias y sus clientes no eran tales, sino verdaderos contratos de venta a plazos, conclusión a la que se llegó del examen de la forma en que opera la recurrente, del cual resulta que si bien extiende los sancionados contratos denominados de arrendamiento, una vez que son canceladas las letras correspondientes, otorga una factura por el total pagado por el cliente el cual queda en posesión de la máquina.

Se entiende del presente caso que la finalidad económica del acto jurídico realizado por las partes no coincide plenamente con la finalidad que establecen las leyes de obligaciones para los actos o negocios jurídicos celebrados, como por ejemplo celebrar un contrato de arrendamiento para celebrar un acto económico de compraventa. Dicho en otras palabras, las partes tuvieron la intención (autonomía de la voluntad) de celebrar un fin económico distinto al fin jurídico para el cual fueron establecidos los contratos de arrendamiento y de compraventa.

9. LA CALIFICACIÓN ECONÓMICA DE LOS HECHOS: ¿SERÍA UNA FACULTAD O UN DEBER DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

Una de las características esenciales del principio de aplicación económica de las normas tributarias es que el mismo debe ser utilizado a favor del Fisco y también a favor del contribuyente, en los casos que corresponda, toda vez que si la Administración Tributaria no cumpla con el último supuesto, en caso de detectar que los hechos reales del contribuyente no encajan dentro de la hipótesis de incidencia, el ciudadano sería victima de las deficiencias de la ley y de las facultades de la Administración.

Es más, no aplicar el principio de la realidad económica a favor del contribuyente en los casos que corresponda vulneraría el derecho de igualdad de la persona, derecho el cual se encuentra contemplado en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú de 1993, el cual señala que toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole.

El hecho de que la Administración Tributaria aplique el principio de la realidad económica solamente a favor del Fisco, implicaría que el contribuyente, como persona, se encuentre en una posición de «desigualdad» en base al referido principio de la realidad económica, el cual se encuentra contemplado expresamente «en la ley».

Entonces, queda claro que la Administración Tributaria tendría que aplicar el principio de la realidad económica a favor del Fisco y a favor del contribuyente; no obstante ello, apreciamos en diversa doctrina que el texto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario implica una «facultad» de la Administración para aplicar el referido principio.

A tal efecto nos preguntamos: ¿En qué casos la Administración Tributaria utilizaría dicha facultad y en qué casos no?, ¿existiría algún criterio de discriminación para su aplicación?

De una lectura literal del segundo párrafo de la Norma VIII, se aprecia que la Administración Tributaria aplicaría el principio de la realidad económica «para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible»; es decir, cuando tenga la necesidad de determinarlo.

¿Qué ocurre entonces en los casos en que el contribuyente realizó un acto en el cual incurría en un hecho, pero por ignorancia, no se dio cuenta que con sus operaciones en realidad no encajaba en ese hecho? ¿La Administración Tributaria estaría obligada a determinar la realidad económica de los hechos mediante la aplicación de la Norma VIII?

A manera de ejemplo, supongamos que la empresa «A» tuvo la intención de celebrar un contrato de distribución con la empresa «B», sin embargo, dado que ambas empresas se encuentran en su primer año de negocios y, con el objeto de recortar costos de asesores, crearon un contrato de «asociación empresarial» mediante el cual pactaron que «A» le entregaba mercaderías a «B» para que las venda y, paralelamente, «A» ayudaría a «B» con sus ventas, coordinando con esta última empresa las diversas dudas y problemas que surjan en el mercado, a cambio de la exclusividad de «B» sobre los productos que le venda «A».

A efectos de evitar problemas con la Administración Tributaria, consideraron que dichas coordinaciones entre «A» y «B» para enfrentar diversas dudas acerca de cómo manejar el negocio constituían «servicios» con una contraprestación a cambio (dicha contraprestación, a criterio de las partes, era la exclusividad otorgada por «B»).

Tales servicios, a lo largo del ejercicio, fueron gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, al presumir la generación de ingresos a favor de la empresa que prestaría el supuesto «servicio».

Ahora bien, es sabido que el contrato de distribución es aquél mediante el cual el distribuidor se obliga a adquirir del distribuido, mercaderías de consumo masivo, para su posterior colocación en el mercado, por cuenta y riesgo propio, estipulándose como contraprestación de la intermediación un beneficio o margen de reventa.

En ese sentido, es claro que la distribución de los productos a cambio del beneficio (que en este caso sería la exclusividad) constituyen las prestaciones del contrato. El hecho de que «A» y «B» coordinen sobre cómo llevar el negocio no se tratan de servicios onerosos ni de prestaciones o contraprestaciones, sino más bien de *condiciones* para llevar a cabo de manera eficiente el contrato de distribución.

Por tanto, dichas coordinaciones, que fueron consideradas como servicios, y como supuestos ingresos, nunca debieron haber estado gravadas con el Impuesto a la Renta, en la medida que no hubo tal prestación de ingresos ni contraprestación alguna devengada en la realidad.

La pregunta es: ante un eventual procedimiento de fiscalización, ¿estaría «obligada» o «facultada» la Administración Tributaria, bajo el principio de la realidad económica, a considerar que las coordinaciones entre «A» y «B» solamente son condiciones del contrato y, por tanto, no eran servicios onerosos, motivo por el cual nunca debieron estar gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría y, consecuentemente, proceder con la devolución de Impuestos de oficio a favor del contribuyente?

Mediante una primera lectura del segundo párrafo de la Norma VIII, se podría interpretar que la Administración Tributaria se encuentra «facultada» a utilizar el instrumento legal de la calificación económica de los hechos, facultad la cual podría prescindir de utilizarla en caso lo considere necesario.

Sin embargo, después de realizar el análisis del caso, consideramos que la redacción de la norma implica un «deber» de la Administración Tributaria de calificar constantemente los hechos económicos con la hipótesis de incidencia plasmada en la norma,

en la medida que el principio de la realidad económica, si bien fue creado inicialmente por la doctrina como una norma anti-evasiva, con el devenir del tiempo se fue precisando que su fin primordial es el de calificar los hechos para determinar si los mismos configuran o no dentro del hecho imponible; es decir, corroborar, confirmar, ratificar si efectivamente tales hechos incurren o no en la generación de la hipótesis de incidencia.

El hecho de prescindir de la facultad de utilizar el principio de la realidad económica por parte de la Administración Tributaria en supuestos que son favorables al contribuyente, implicaría un trato desigual para el mismo (vulnerando el derecho constitucional de igualdad) y calificaría a dicho principio como una norma meramente anti-evasiva, cuando su verdadera intención es la de velar por una adecuada calificación de los hechos en comparación con la hipótesis de incidencia, sea a favor del Fisco o del contribuyente. Además, la aplicación de dicho principio no podría someterse a un criterio discrecional por parte de la Administración Tributaria, ya que se podría confundir que la Administración aplicaría el mencionado principio cuando la situación resulte «a su favor», hecho que evidentemente no es así.

En consecuencia, debemos considerar que la Administración Tributaria se encontraría obligada a calificar los hechos económicos a efectos de verificar si realmente los mismos se encuentran contemplados o no dentro del hecho imponible, sea o no a su favor. Dado que la redacción de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario es relativamente clara al señalar dicho deber, es menester señalar que en caso que la Administración Tributaria omita reconocer de oficio que los hechos económicos realizados por el contribuyente no encajen dentro de la hipótesis de incidencia, la Administración Tributaria perseguiría un mero interés recaudatorio, utilizando la Norma VIII como antievasiva.

En cambio, en caso la Administración Tributaria reconozca de oficio, o de no reconocerlo, considere la precisión que realice el contribuyente de darse cuenta que sus actos no se encontraban dentro de la hipótesis de incidencia, perseguiría un interés de orden público, al aplicar la Norma VIII como una norma de adecuada interpretación conforme la autonomía del Derecho Tributario.

10. ¿ES NECESARIA LA MENCIÓN DE TOMAR EN CUENTA LAS INTENCIONES DE LAS PARTES EN LA NORMA VIII?

Para finalizar el presente comentario nos hacemos otra interrogante: El segundo párrafo de la Norma VIII establece que la Administración Tributaria podrá tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, *persigan* o establezcan los deudores tributarios, ¿ello implica entonces que la Administración Tributaria, con la finalidad de calificar los hechos en base a un principio económico, deba tomar en cuenta también las intenciones de los sujetos pasivos, al señalar de manera expresa «los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente [...] persigan [...] los deudores tributarios?».

Al respecto, tal como lo hemos manifestado en párrafos anteriores, y de conformidad con diversa doctrina tributaria, la calificación económica de los hechos parte de la premisa de calificar los hechos; vale decir, se aplica una calificación objetiva. El hecho de que la Administración Tributaria califique las intenciones que «persigan» las partes sería una calificación subjetiva, hecho que no encajaría dentro de la aplicación económica, sino más bien dentro de un fraude a la ley o la evasión tributaria.

En consecuencia, la Administración Tributaria no podría considerar las intenciones de las partes al momento de utilizar el principio de realidad económica, motivo por el cual no podrá tener en cuenta «los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente [...] *persigan* [...] los deudores tributarios» (el subrayado en nuestro), pero sí podrá tener en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen o establezcan los contribuyentes.

Las interrogantes plasmadas en los puntos 9 y 10 nos permiten apreciar que todavía quedan por realizar algunas precisiones a nuestra normatividad nacional. Si bien la estructura de nuestro ordenamiento jurídico tributario ha progresado notoriamente, en comparación con la evolución de nuestra economía y relaciones sociales, es evidente que nuestros legisladores podrían ser mucho más específicos aún en lo que respecta a si la aplicación del principio de la realidad económica es un deber de la Administración Tributaria y que el mismo no considera las intenciones subjetivas de los contribuyentes, a efectos de velar por un adecuado orden legal y, en consecuencia, una contundente seguridad jurídica.

En este orden de ideas, presentamos un esbozo de propuesta legislativa como una nueva tipificación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario con leves modificaciones en su texto, tal como exponemos a continuación:

> «NORMA VIII.- INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS
>
> Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.
>
> Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT *deberá* tomar en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente *realicen o establezcan* los deudores tributarios.
>
> En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley». (El resaltado es nuestro, a efectos de apreciar los cambios en la redacción).

Concluimos haciendo mención a que, con una adecuada tipificación de los hechos imponibles y un claro ordenamiento legal, se pueden prevenir las lagunas y confusiones al momento de calificar un acto jurídico como fraudulento, evasorio o que simplemente se esté ejerciendo la economía de opción. En base a ello, radica la importancia de nuestros juristas, legisladores, estudiantes y demás investigadores del Derecho Tributario, cuya labor fomenta el constante desarrollo de nuestra técnica legal.

Lima, 25 de mayo de 2008.

Las compañías de seguros de vida, las diferencias de cambio de sus inversiones permanentes y el impuesto a la renta

*Luis Hernández Berenguel**

Este breve trabajo ha sido escrito sumándome al homenaje al Maestro doctor Juan Lino Castillo Vargas, defensor de la autonomía del Derecho Tributario, autor de la iniciativa que incorporó en las universidades peruanas el dictado del curso de Derecho Tributario, defensor de la codificación del Derecho Tributario para contar con normas precisas que permitan un cabal cumplimiento de las normas tributarias y verdadero impulsor del Derecho Tributario peruano. El presente trabajo es sólo una pequeña muestra de lo lejos que aún estamos de contar con normas precisas.

SUMARIO: *1. Las diferencias de cambio y el Impuesto a la Renta.– 2. La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre Diferencias de Cambio.– 3. Inversiones y Reservas Técnicas de las Compañías de Seguros de Vida.– 4. Tratamiento Tributario de los Intereses, Diferencias de Cambio y Ganancias de Capital en el caso de Bonos.– 5. Exoneraciones del Impuesto a la Renta en materia de Intereses, Diferencias de Cambio y Ganancias de Capital en el caso de Bonos.– 6. Inafectaciones en el Impuesto a la Renta por ingresos originados en Bonos.– 7. Las Diferencias de Cambio de*

* Abogado en ejercicio. Socio del Estudio Hernández & Cía. Especialista en Derecho Tributario.

las Reservas Técnicas de las Compañías de Seguros de Vida.– 8. Diferencias de Cambio que constituyen resultados computables en la determinación de la renta neta.– 9. Diferencias de Cambio de Pasivos en Moneda Extranjera relacionados con activos fijos u otros activos permanentes.– 10. Diferencias de Cambio de Pasivos en Moneda Extranjera relacionados con Inventarios.– 11. Influencia de las normas de Ajuste por Inflación.– 12. Inversiones Permanentes en Valores en Moneda Extranjera.– 13. Diferencias de Cambio de saldos en Moneda Extranjera de otros activos y pasivos.– 14. Bonos en moneda extranjera emitidos en el exterior.– 15. ¿Cuál debe ser el tratamiento correcto de las diferencias de cambio de las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida y de los bonos en moneda extranjera que las respaldan?

El presente trabajo aborda el tema del tratamiento que para efectos del Impuesto a la Renta se debe dispensar a las diferencias de cambio que producen los bonos en moneda extranjera que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida.

Adquiere el tema especial relevancia en la actualidad debido a que se viene produciendo una revaluación de la moneda nacional frente al dólar de los Estados Unidos de América, y a que se pronostica que tal revaluación, en mayor o menor grado, quedará reflejada en los estados financieros de las empresas al cierre del presente ejercicio 2008, provocando una disminución de su patrimonio agravada por la imposibilidad de deducir las pérdidas por diferencia de cambio para efecto del Impuesto a la Renta.

1. LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y EL IMPUESTO A LA RENTA

Nuestro Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo n.° 179-2004-EF de 6 de diciembre de 2004[1] —en adelante, la Ley del Impuesto a la Renta—, establece cuatro tipos de ingresos que califican como rentas gravadas con dicho impuesto.

El primer tipo corresponde a los ingresos que responden al concepto de «renta producto». El segundo tipo a las ganancias de capital. El tercer tipo a otros ingresos que provengan de terceros, establecidos

[1] Con posterioridad a la aprobación del referido Texto Único Ordenado se han introducido diversas modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta.

expresamente por la Ley del Impuesto a la Renta. El cuarto y último tipo a las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Las ganancias por diferencia de cambio constituyen resultados computables para determinar la renta neta de las empresas, conforme surge del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta. Por tal razón, opinamos que estas ganancias constituyen rentas imputadas, gravadas con el Impuesto a la Renta por expresa disposición de la mencionada ley.

Ciertamente, en cuanto tales ganancias provienen de contabilizar en moneda nacional activos o pasivos en moneda extranjera, reflejándolas al cierre del ejercicio como resultado de recoger las fluctuaciones de la moneda nacional con respecto a la moneda extranjera, no pueden considerarse rentas gravadas bajo el concepto que se infiere de los otros tres tipos de ingresos gravados.

En efecto, esas ganancias no responden al concepto de ganancias de capital que sólo surgen de la enajenación de bienes, mientras que en el caso que venimos analizando se generan por la tenencia —y no por la transferencia— de activos o pasivos en moneda extranjera.

Tampoco responden estrictamente al concepto de «otros ingresos que provengan de terceros», que sólo debería incluir las ganancias que directamente se producen al realizar una operación con terceros —es decir, con motivo de la adquisición de un activo o de la concertación de un pasivo—, pero no aquellas que se generan con la tenencia del activo o del pasivo.

Sin embargo, dentro de este tipo de rentas gravadas, el último párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta incluye a los «resultados por exposición a la inflación».[2] Nótese que en este caso se está incluyendo como ingresos que provienen de terceros al ajuste por inflación de activos y pasivos que permanecen en la empresa y que, por lo tanto, se producen con posterioridad a su adquisición o concertación. En otras palabras, la inclusión entre las rentas gravadas del «resultado por exposición a la inflación», como «otros ingresos provenientes de terceros», permitiría sostener que las ganancias por diferencia de cambio

---

[2] Las normas sobre ajustes por inflación, como veremos más adelante, no se aplican actualmente porque su vigencia ha sido suspendida.

de activos o pasivos en moneda extranjera también deben incluirse entre estos «otros ingresos». Sin embargo, consideramos que constituye una distorsión el haber incluido el resultado por exposición a la inflación entre los otros ingresos provenientes de terceros, siendo más bien una renta imputada al igual que las ganancias por diferencia de cambio.

Por último, es claramente objetable que las ganancias por diferencia de cambio de activos o pasivos en moneda extranjera puedan calificar técnicamente como ingresos gravados bajo la teoría de «renta producto».

Por ello, en nuestra opinión resulta pertinente considerar que las ganancias por diferencia de cambio de activos o pasivos en moneda extranjera, constituyen ingresos gravados con el Impuesto a la Renta por calificar como «rentas imputadas» a tenor del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

No modifica esta conclusión la circunstancia de que, por ejemplo, se efectúen pagos de pasivos en moneda extranjera en el curso del ejercicio gravable. El pago al tercero acreedor no genera la ganancia de cambio, sino que únicamente confirma su existencia producida durante la tenencia del pasivo.

Conviene agregar que si las ganancias por diferencia de cambio constituyen rentas gravadas, las pérdidas por diferencia de cambio son deducibles para determinar la renta neta de las empresas.

El análisis precedente se efectúa exclusivamente en función de los cuatro tipos de ingresos gravados que establece nuestra Ley del Impuesto a la Renta y, por lo tanto, independientemente de las teorías de renta conocidas como «renta producto», «del flujo de riqueza» y «del incremento patrimonial neto».

2. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE DIFERENCIAS DE CAMBIO

En su Resolución n.° 02760-5-2006 de 23 de mayo de 2006, el Tribunal Fiscal señaló que las diferencias de cambio deben presentarse al final del ejercicio por su importe neto por tratarse de ganancias o pérdidas producidas por un grupo de transacciones similares, atribuyéndoles el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta el carácter de «resultado». Tales diferencias deben computarse al final del ejercicio para la determinación del Impuesto a la Renta, por tratarse de un tributo de

periodicidad anual, por cuanto significan el resultado positivo de compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación o revaluación de la moneda nacional frente a la moneda extranjera.[3]

Para los efectos del presente trabajo, interesa destacar la posición adoptada por el Tribunal Fiscal en cuanto a los siguientes aspectos.

En primer lugar, porque señala que las diferencias de cambio representan la ganancia o pérdida originada por la variación del tipo de cambio de la moneda nacional respecto de una divisa cuando se mantienen activos o pasivos en moneda extranjera, por lo que deben presentarse a su importe neto, por tratarse de ganancias o pérdidas producidas por un grupo de transacciones similares.

En segundo lugar, establece que la ganancia por diferencia de cambio, producto de las operaciones a que se refieren los incisos b) al f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen un ajuste contable, y no un ingreso en el sentido del artículo 85 de dicha ley,[4] que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

En tercer lugar, el Tribunal señala que el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta le atribuye a las diferencias de cambio el carácter de «resultado», por lo que las ganancias por diferencia de cambio deben computarse al final del ejercicio para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, que es un tributo de periodicidad anual, por cuanto significan el resultado positivo de compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación o revaluación de la moneda nacional frente a la moneda extranjera.

En cuarto lugar, el Tribunal agrega que las diferencias de cambio, sean ganancias o pérdidas, no pueden preverse o cuantificarse al momento

---

[3] Dicha resolución del Tribunal Fiscal se basó en el Acuerdo de Sala Plena de 20 de abril de 2006, tal como consta en el Acta de Reunión de Sala Plena n.° 2006-14 de 24 de abril de 2006, estableciendo como criterio que: «Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85 del Decreto Legislativo n.° 774, modificado por la Ley n.° 270340». Este criterio fue reiterado en la resolución del Tribunal Fiscal n.° 03753-1-2006 de 11 de julio de 2006.

[4] El artículo 85 se refiere a ingresos netos para fines de los adelantos mensuales del Impuesto a la Renta.

de celebrar una operación en moneda extranjera, pues el tipo de cambio pudo haber variado hasta el momento de pago de dicha operación.[5] Más aún, sólo al final del ejercicio se puede conocer si la diferencia de cambio tuvo un efecto de ganancia o pérdida en el ejercicio, por lo que mensualmente no pueden considerarse devengadas.

En quinto lugar, y a manera de resumen de las demás afirmaciones contenidas en la resolución n.° 02760-5-2006, el Tribunal señala que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio representa una solución técnica que tiende a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período. Además, ello permite medir el impacto, positivo o negativo, de la volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, que al revelarse como un cambio de valor positivo entre el comienzo y el fin de un período, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En concreto, conforme lo señala el Acuerdo de Sala Plena de 20 de abril de 2006, «[...] las diferencias de cambio procedentes de las operaciones previstas en los citados incisos[6] se cuantifican para determinar la renta neta, es decir, para mensurar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio».

3. INVERSIONES Y RESERVAS TÉCNICAS DE LAS COMPAÑÍAS DE SEGUROS DE VIDA

La Sección Tercera de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia, Ley n.° 26702, establece en el artículo 306 la obligación de las empresas de seguros y/o reaseguros de constituir mensualmente las reservas técnicas siguientes:

---

[5] Nótese, sin embargo, que tratándose de activos en moneda extranjera cuyo precio de adquisición ha sido íntegramente cancelado, las diferencias de cambio seguirán produciéndose sin que sea pertinente aludir en tal caso a que «el tipo de cambio pudo haber variado *hasta* el momento del pago de dicha operación». (El resaltado es nuestro).

[6] Se refiere el Acuerdo a los incisos a) al f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- De siniestros, incluyendo los ocurridos y no reportados, de capitales vencidos y de rentas o beneficios de los asegurados pendientes de liquidación o pago.
- Matemáticas, sobre seguros de vida o renta.
- De riesgos en curso o de primas no devengadas.
- De riesgos catastróficos y de siniestralidad incierta.

Tanto las reservas técnicas, como el patrimonio mínimo de solvencia y el fondo de garantía de las citadas empresas, en su integridad, debe estar respaldado por los activos que señala el artículo 311 de la Ley n.° 26702. Entre dichos activos se encuentran las inversiones en valores y, entre éstas, las inversiones en bonos.

Las inversiones en bonos en moneda extranjera deben registrarse en moneda nacional en las compañías de seguros de vida. La contabilización en moneda nacional origina a su vez el registro de las diferencias de cambio por fluctuaciones en dicha moneda con respecto a la moneda extranjera.

En concreto, las compañías de seguros de vida están obligadas a adquirir activos que respalden las reservas técnicas que la Ley n.° 26702 las obliga a constituir y mantener. Al efecto, las inversiones normalmente preferidas se relacionan con la adquisición de bonos, muchos de los cuales han sido emitidos en moneda extranjera.

En consecuencia, tales adquisiciones no se realizan con la intención de transferir los valores, sino de mantenerlos en respaldo de las reservas técnicas. A su vez, lo normal es que las compañías de seguros de vida no recurran a endeudamientos para adquirir los bonos.

4. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS INTERESES, DIFERENCIAS DE CAMBIO Y GANANCIAS DE CAPITAL EN EL CASO DE BONOS

En principio, los intereses generados por los bonos en moneda extranjera que adquieren las compañías de seguros de vida están gravados con el Impuesto a la Renta, en cuanto constituyen un caso típico de «renta producto».

De otro lado, también en principio están gravadas con el Impuesto a la Renta las ganancias por diferencia de cambio que generen dichos bonos, estando conceptualizadas como «rentas imputadas».

A su vez, en principio, están gravadas con el Impuesto a la Renta las ganancias de capital provenientes de la transferencia, redención o rescate de los citados bonos.

Decimos que ello es así, *en principio*, porque puede resultar de aplicación una norma de inafectación o una norma exoneratoria.

Ahora bien, los intereses claramente responden al concepto de «renta producto» y encuadran perfectamente en la definición que al respecto contiene el inciso a) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta. Este inciso se refiere a las rentas que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

En cuanto a las ganancias por diferencias de cambio, se ha visto ya en el punto 1 de este trabajo, que responden al concepto de rentas imputadas establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta, y por ello se consideran ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

En lo que toca a las ganancias por enajenación, rescate y redención de bonos, encuadran en el concepto de «ganancias de capital» a que se refiere el inciso b) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta y que explicita el artículo 2 de dicha ley al señalar que tales ganancias están constituidas por «cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital», entendiendo por bienes de capital «a aquéllos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa».

5. EXONERACIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA EN MATERIA DE INTERESES, DIFERENCIAS DE CAMBIO Y GANANCIAS DE CAPITAL EN EL CASO DE BONOS

Las compañías de seguros de vida, para respaldar sus reservas técnicas, adquieren valores y, entre ellos, especialmente bonos en moneda extranjera, algunos emitidos en el país y otros en el extranjero.

Los bonos generan intereses y si han sido emitidos en moneda extranjera generan diferencias de cambio. A su vez, cuando se transfieren pueden originar ganancias o pérdidas de capital. Se ha visto ya que intereses, ganancias de cambio y ganancias de capital, están en principio gravados con el Impuesto a la Renta, salvo que se les aplique alguna norma de inafectación o de exoneración.

Así, es posible constatar la vigencia hasta el 31 de diciembre de 2008 de normas que exoneran del Impuesto a la Renta, por lo que es necesario establecer cuáles de ellas serán aplicables a los intereses y ganancias de cambio que obtengan hasta esa fecha las compañías de seguros de vida como consecuencia de la tenencia de bonos emitidos en el país, y las aplicables a las ganancias de capital que pudieran surgir hasta esa fecha por la transferencia de dichos bonos.

Tales normas exoneratorias son las contenidas en los incisos h), i) y l) del artículo 19 de La Ley del Impuesto a la Renta, las que pasaremos a analizar brevemente.

a) El inciso h) exonera del Impuesto a la Renta los intereses y demás ganancias provenientes de créditos concedidos al Sector Público Nacional, salvo las originadas por los depósitos de encaje que realicen las instituciones de crédito.[7]

   Esta norma resulta aplicable respecto de los intereses de los bonos en moneda extranjera emitidos en el país por el Sector Público Nacional que mantengan en su poder las compañías de seguros de vida, siempre que se devenguen hasta el 31 de diciembre de 2008.

   La referida norma también es de aplicación respecto de las ganancias de cambio que al cierre del ejercicio gravable 2008 provengan de los citados bonos. Si al cierre de dicho ejercicio se han generado pérdidas de cambio, éstas no serán deducibles.

   Conviene precisar que la inversión en bonos emitidos por el Sector Público Nacional encaja dentro de la expresión «créditos concedidos al Sector Público Nacional».

b) El inciso i) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta exonera de dicho tributo cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, así como los incrementos por reajustes de capital provenientes de valores mobiliarios, emitidos por personas jurídicas, constituidas o establecidas en el país,

---

7 Esta exoneración rige hasta el 31 de diciembre de 2008, en virtud de la prórroga contenida en el primer párrafo del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como lo ha establecido el artículo 8 del Decreto Legislativo n.° 970. A partir del 1 de enero de 2009 tal exoneración quedará derogada en virtud de lo que señala la Disposición Complementaria Derogatoria Única del Decreto Legislativo n.° 972.

siempre que su colocación se efectúe mediante oferta pública al amparo de la Ley del Mercado de Valores.

En virtud de esta regla sería posible considerar que la exoneración alcanza a las diferencias de cambio de los bonos en moneda extranjera, en la medida en que hayan sido emitidos por personas jurídicas constituidas o establecidas en el Perú y siempre que su colocación se hubiere efectuado mediante oferta pública al amparo de la Ley del Mercado de Valores. En efecto, estimamos que tales diferencias de cambio, en cuanto constituyen ganancias, encajarían dentro de la expresión «incrementos o reajustes de capital provenientes de valores mobiliarios», pues la ley no ha restringido sus alcances.[8]

c) El inciso l) del artículo 19 de LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA en sus numerales 1 y 3 exonera de dicho tributo la ganancia de capital[9] proveniente de:

---

[8] La exoneración contemplada en el inciso i) que venimos comentando no alcanza a los intereses y reajustes de capital que perciban las empresas del Sistema Financiero autorizadas a operar por la Superintendencia, conforme lo establece el último párrafo de dicho inciso, pero sí es aplicable a las compañías de seguros, incluyendo las de seguro de vida. A partir del 01 de enero de 2009 tal exoneración no estará vigente, debido a que no ha sido comprendida en el nuevo texto del inciso i) que introduce el artículo 6 del Decreto Legislativo n.° 972.

Empero, desde el 1 de enero de 2009, estarán inafectos al Impuesto a la Renta los intereses y ganancias de capital provenientes de bonos emitidos hasta el 10 de marzo de 2007, en aplicación de lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo n.° 972.

[9] A la letra, los citados numerales 1 y 3 del inciso l) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta señalan lo siguiente:

«1) La enajenación de valores mobiliarios inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores a través de mecanismos centralizados de negociación a los que se refiere la Ley del Mercado de Valores; así como la que proviene de la enajenación de valores mobiliarios fuera de mecanismos centralizados de negociación siempre que el enajenante sea una persona natural, una sucesión indivisa o una sociedad conyugal que optó por tributar como tal».

«3) La redención o rescate de valores mobiliarios emitidos directamente, mediante oferta pública, por personas jurídicas constituidas o establecidas en el país; así como de la redención o rescate de los certificados de participación y otros valores mobiliarios, emitidos por oferta pública, en nombre de los fondos mutuos de inversión en valores, fondos de inversión o patrimonios fideicometidos, constituidos o establecidos en el país; de conformidad con las normas de la materia».

- La enajenación de valores mobiliarios inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores a través de mecanismos centralizados de negociación a los que se refiere la Ley del Mercado de Valores; y,
- La redención o rescate de valores mobiliarios emitidos directamente, mediante oferta pública, por personas jurídicas constituidas o establecidas en el país; así como la que proviene de la redención o rescate de los certificados de participación y otros valores mobiliarios, emitidos por oferta pública, en nombre de los fondos mutuos de inversión en valores, fondos de inversión o patrimonios fideicometidos, constituidos o establecidos en el país; de conformidad con las normas de la materia.

En aquellos casos en que hemos mencionado en este punto 5 que las ganancias por diferencias de cambio y las ganancias de capital están exoneradas del Impuesto a la Renta, consecuentemente no serán deducibles las pérdidas originadas por diferencias de cambio o por enajenación, redención o rescate de valores mobiliarios, respectivamente.[10]

6. INAFECTACIONES EN EL IMPUESTO A LA RENTA POR INGRESOS ORIGINADOS EN BONOS

Sólo a partir del 1 de enero de 2009 las compañías de seguros de vida gozarán de la inafectación del Impuesto a la Renta, en los casos previstos por los incisos f) y h) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como quedará sustituido por el artículo 5 del Decreto Legislativo n.° 972:

a) Por las rentas y ganancias —opinamos que el concepto «ganancias» incluye las diferencias de cambio— que generen los activos que respaldan sus reservas técnicas, constituidas o establecidas en el país:
   - Para pensiones de jubilación, invalidez y sobrevivencia de las rentas vitalicias provenientes del Sistema Privado de

[10] Esta exoneración regirá únicamente hasta el 31 de diciembre de 2008. A partir del 1 de enero de 2009 la norma exoneratoria quedará derogada en virtud de lo señalado en el inciso a) de la Disposición Complementaria Derogatoria Única del Decreto Legislativo n.° 972.

Administración de Fondos de Pensiones, constituidas de acuerdo a ley,

- De las rentas vitalicias distintas a las señaladas en el guión precedente.
- De otros productos que comercialicen las Compañías de Seguros de Vida constituidas o establecidas en el país, aunque tengan un componente de ahorro y/o inversión.

La inafectación se mantendrá mientras las rentas y ganancias continúen respaldando las obligaciones provisionales antes indicadas, pero para que se aplique la composición de los activos que respaldan dichas reservas técnicas debe ser informada mensualmente a la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones —en adelante, la Superintendencia—, dentro del plazo que ésta señale, en forma discriminada y con similar nivel de detalle al exigido a las Administradoras de Fondos de Pensiones por las inversiones que realizan con los recursos de los fondos provisionales que administran.[11]

---

[11] Esta inafectación está prevista en el artículo 5 del Decreto Legislativo n.° 972, en cuanto incorpora, con vigencia a partir del 1 de enero de 2009, el inciso f) al artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta con el siguiente texto:

«Las rentas y ganancias que generan los activos, que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguro de vida constituidas o establecidas en el país, para pensiones de jubilación, invalidez y sobrevivencia de las rentas vitalicias provenientes del Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones, constituidas de acuerdo a Ley.

Asimismo, están inafectas las rentas y ganancias que generan los activos, que respaldan las reservas técnicas constituidas de acuerdo a Ley de las rentas vitalicias distintas a las señaladas en el inciso anterior y las reservas técnicas de otros productos que comercialicen las compañías de seguros de vida, constituidas o establecidas en el país, aunque tengan un componente de ahorro y/o inversión.

Dicha inafectación se mantendrá mientras las rentas y ganancias continúen respaldando las obligaciones previsionales antes indicadas.

Para que proceda la inafectación, la composición de los activos que respaldan las reservas técnicas de los productos cuyas rentas y ganancias se inafectan en virtud del presente inciso, deberá ser informada mensualmente a la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones, dentro del plazo que ésta señale, en forma discriminada y con similar nivel de detalle al exigido a las Administradoras de Fondos de Pensiones por las inversiones que realizan con los recursos de los fondos previsionales que administran».

El segundo párrafo del inciso f) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como ha sido incorporado por el artículo 5 del Decreto Legislativo n.° 972, también inafecta las rentas y ganancias que generan los activos que respaldan las reservas

Claro está que si los activos de que trata el inciso f) generan pérdidas mientras están en poder de las compañías de seguros de vida, tales pérdidas no serán deducibles.

b) Por los intereses y ganancias de capital provenientes de bonos emitidos por la República del Perú: i) en el marco del Decreto Supremo n.° 007-2002-EF,[12] ii) bajo el Programa de Creadores de Mercado o el mecanismo que lo sustituya, o, iii) en el mercado internacional a partir del año 2002; así como los intereses y ganancias de capital provenientes de Certificados de Depósito del Banco Central de Reserva del Perú, utilizados con fines de regulación monetaria.

Si los referidos bonos y Certificados de Depósito del Banco Central de Reserva del Perú generan pérdidas de capital con motivo de su transferencia por las compañías de seguros de vida, es evidente que las mismas no podrán ser deducidas.

7. LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO DE LAS RESERVAS TÉCNICAS DE LAS COMPAÑÍAS DE SEGUROS DE VIDA

En la medida en que las reservas técnicas están creadas para satisfacer las obligaciones de las compañías de seguros de vida frente a sus asegurados, constituyen un pasivo para fines del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, como se verá más adelante, si las reservas técnicas no constituyen un pasivo relacionado con activos en los términos de los incisos e) y f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio que tales reservas generen no pueden afectar el costo del activo sino que deben ser cargadas o abonadas a resultados con efecto tributario, según que se trate de pérdidas o ganancias, respectivamente, en aplicación del inciso d) de dicho artículo 61.

---

técnicas constituidas de acuerdo a Ley de las rentas vitalicias distintas a las señaladas en el inciso e) de dicho artículo 18 (este inciso e), tal como fue incorporado por el artículo 7 del Decreto Legislativo n.° 970, exonera del Impuesto a la Renta hasta el 31 de diciembre de 2008 los subsidios por incapacidad temporal, maternidad y lactancia).

12 El Decreto Supremo n.° 007-2002-EF autorizó la emisión de Bonos Soberanos hasta por MIL OCHOCIENTOS MILLONES DE NUEVOS SOLES y se expidió al amparo del artículo 17 de la Ley n.° 27575, Ley de Endeudamiento del Sector Público para el Año Fiscal 2002, que autorizó al Poder Ejecutivo a acordar o garantizar operaciones de endeudamiento interno hasta por DOS MIL TRESCIENTOS MILLONES DE NUEVOS SOLES, incluyendo la emisión de bonos hasta por DOS MIL MILLONES DE NUEVOS SOLES.

8. DIFERENCIAS DE CAMBIO QUE CONSTITUYEN RESULTADOS COMPUTABLES EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA

El artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta establece en su primer párrafo cuáles son las diferencias de cambio que constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, señalando que son de dos tipos:

a) Las originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada;

b) Las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones.

En efecto, el citado primer párrafo a la letra establece:

> «Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta».

Se trata de establecer si, en principio, las diferencias de cambio provenientes de los bonos en moneda extranjera que las compañías de seguros de vida han adquirido para respaldar las reservas técnicas que están obligadas a constituir, generan diferencias de cambio que encajan en lo dispuesto por el citado primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En la medida en que tales compañías, por mandato de la Ley n.° 26702, deben invertir en valores para respaldar sus reservas técnicas, resulta evidente que tales adquisiciones constituyen operaciones que están dentro de su objeto habitual. Como quiera que además la realización de su objeto social genera ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, surge también como evidente que las diferencias de cambio que generan los valores adquiridos, mientras se encuentran en el activo de las compañías de seguros de vida, tienen su origen en operaciones que son objeto habitual de la actividad gravada de éstas.

La circunstancia de que algunos de los bonos en moneda extranjera generen intereses, ganancias de cambio y ganancias de capital exonerados del Impuesto a la Renta hasta el 31 de diciembre de 2008 e inafectos a dicho tributo a partir del 1 de enero de 2009, no modifica para nada el hecho de que, en general, las compañías de seguros de vida realizan una

actividad que produce rentas gravadas, ni modifica tampoco lo antes señalado en el sentido que tales diferencias de cambio están originadas por operaciones que son objeto habitual de dicha actividad gravada.

En tal sentido, *siempre en principio,* las mencionadas diferencias de cambio constituyen, a tenor de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, *resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta,* en cuanto se originan en adquisiciones de valores en moneda extranjera que resultan parte del objeto habitual de una actividad que produce ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, en la medida en que las referidas compañías obtienen rentas de tercera categoría que no están inafectas ni exoneradas del mencionado tributo.

No interesa que el precio de las inversiones en bonos en moneda extranjera sea pagado con recursos propios y no en virtud de créditos obtenidos para financiar tales adquisiciones, puesto que, como ya quedó antes establecido, para que las diferencias de cambio constituyan resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, basta que se originen en operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada.

9. DIFERENCIAS DE CAMBIO DE PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA RELACIONADOS CON ACTIVOS FIJOS U OTROS ACTIVOS PERMANENTES

Mientras los bonos en moneda extranjera que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida se mantienen en propiedad de éstas, generan diferencias de cambio. Cuando la moneda nacional se devalúa en comparación con la moneda extranjera, las diferencias de cambio de activos reflejan ganancias. Empero, si la moneda nacional se revalúa en comparación con la moneda extranjera —lo que viene ocurriendo en los últimos tiempos—, las diferencias de cambio del activo constituyen pérdidas.

El inciso f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta permite, bajo ciertas condiciones, que las diferencias de cambio afecten el costo del activo. Al efecto, establece lo siguiente:

> «Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes

> a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente».

Una primera condición es que el origen de las diferencias de cambio sea un pasivo en moneda extranjera. La segunda condición es que el pasivo en moneda extranjera esté relacionado con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general.

Los bonos en moneda extranjera de propiedad de las compañías de seguros de vida, normalmente son adquiridos con recursos propios y no con créditos obtenidos de terceros. Empero, tales bonos respaldan las reservas técnicas exigidas por la Ley n.° 26702 y éstas constituyen verdaderos pasivos para efectos del Impuesto a la Renta.

La cuestión central radica en establecer si un pasivo en moneda extranjera *está relacionado* con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, tanto en el caso que el pasivo haya preexistido al activo —es decir, se contrajo una deuda pero para adquirir el activo— como en el caso que no haya sido necesario contraer un endeudamiento para adquirir el activo pero éste sirve de respaldo a las reservas técnicas que, como se ha visto, para efectos del Impuesto a la Renta califican como pasivos.

Si bien la expresión utilizada por el inciso f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta alude a que el pasivo esté relacionado con el activo, una primera posición consistiría en interpretar que la norma únicamente considera como relacionado al pasivo que se contrajo para adquirir el activo, caso en el que no se encuentran las reservas técnicas, y que el activo relacionado esté sujeto a depreciación, caso en que tampoco se encuentran los bonos en moneda extranjera.

En otras palabras, bajo esta primera interpretación no se producirían aquí los supuestos que hacen de aplicación el referido inciso f).

En ese orden de ideas, tampoco sería de aplicación al caso concreto el inciso f) en cuanto establece que la regla en virtud de la cual las diferencias de cambio afectan el costo del activo, también funciona respecto de las diferencias de cambio que se producen con los pagos del pasivo efectuados en el ejercicio, ya que este último tiene que haber consistido en un endeudamiento previo a, y para, la adquisición del activo.

También dentro de este orden de ideas, resulta inaplicable la última parte del inciso f), por cuanto ella está referida a la depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, señalando que ella debe efectuarse en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.

Una segunda interpretación consideraría que las reservas técnicas constituyen un pasivo relacionado con la adquisición de los bonos, más aún si se tiene en cuenta que los valores del pasivo conformado por tales reservas coincidirán siempre con los valores de los bonos que las respaldan. Empero, esta segunda interpretación haría inaplicable al caso el inciso f) del artículo 61 en cuanto considera que la norma sólo incluye activos depreciables, calidad de la que carecen los bonos.

Finalmente, una tercera interpretación confirmaría que las reservas técnicas son pasivos claramente relacionados con los bonos que las respaldan, no interesando que estos últimos no sean depreciables, por cuanto el referido inciso f) se aplica tanto en el caso de activos fijos depreciables como en el caso de otros activos permanentes. Es decir, el inciso f) no exige para su aplicación que el activo siempre sea depreciable, sino únicamente cuando se trata de un activo fijo pero no cuando se está frente a otro activo permanente —caso este último en que estarían incluidos los bonos adquiridos para respaldar las reservas técnicas—.

En concreto, bajo la primera y la segunda interpretación no sería aplicable el inciso f) del artículo 61. Bajo la tercera interpretación, en principio se aplicaría el citado inciso.

Nótese que al aplicar el inciso f), no habría cargos ni abonos a resultados por diferencias de cambio. Éstas se cargarían o abonarían al activo permanente constituido por los bonos. Sin embargo, si se trata de bonos cuyas ganancias por diferencia de cambio están exoneradas del, o inafectas al, Impuesto a la Renta,[13] dichas diferencias no integrarían el costo computable de los bonos al momento de su transferencia, redención o rescate.[14]

---

[13] Y, por lo tanto, las pérdidas por diferencia de cambio no serían deducibles.

[14] Tanto si son pérdidas que disminuyeron contablemente el costo de los bonos, como si son ganancias que contablemente incrementaros el valor de los bonos.

10. DIFERENCIAS DE CAMBIO DE PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA RELACIONADOS CON INVENTARIOS

El inciso e) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone lo siguiente:

> «Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes. Cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio».

Dicho inciso establece en primer lugar cuándo es que determinadas diferencias de cambio deben afectar el valor neto de los inventarios correspondientes y, en segundo lugar, en qué casos dichas diferencias de cambio afectan los resultados del ejercicio.

Deben afectar el valor neto de los inventarios correspondientes, conforme a la primera parte del inciso e), cuando se produzcan diferencias de cambio que tengan su origen en pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general.

Es decir, que esa primera parte del inciso e) está referida a pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables con inventarios a la fecha del balance general, independientemente de si tales inventarios están en existencia o en tránsito. Conviene aquí remitirse a las interpretaciones expuestas en el punto 9 precedente, sobre «pasivos relacionados con activos», siendo conveniente destacar que el inciso e) añade el concepto de «plenamente identificables» que resultaría pertinente a las reservas técnicas respecto de los activos que las respaldan.

Sin embargo, finalmente el inciso e) no es aplicable al caso por cuanto los bonos en moneda extranjera no son parte de los inventarios de las compañías de seguros de vida, ya que tales activos no están destinados a ser comercializados por dichas compañías cuyo objetivo central es la prestación de servicios.

11. INFLUENCIA DE LAS NORMAS DE AJUSTE POR INFLACIÓN

En ejercicios con escenarios inflacionarios el efecto de las diferencias de cambio es subsumido por el Resultado por Exposición a la

Inflación (REI), el que sólo puede ser cuantificado al final del ejercicio para efectos de determinar el Impuesto a la Renta anual, conforme lo ha reconocido el Tribunal Fiscal en su Resolución n.° 02760-5-2006.

El referido Tribunal ha agregado que en ejercicios en los que no exista inflación y no corresponda determinar el REI, la diferencia de cambio procedente de pasivos en moneda extranjera identificables con activos fijos y/o existencias se incorporará al costo del activo fijo y/o de los inventarios correspondientes de conformidad con lo establecido en los incisos e) y f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.[15]

12. INVERSIONES PERMANENTES EN VALORES EN MONEDA EXTRANJERA

El inciso g) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta señala lo siguiente:

> «Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición. No están comprendidos en este inciso los Certificados Bancarios de Moneda Extranjera, a los que les resulta de aplicación la regla contenida en el inciso d) de este artículo».

El citado inciso g) está referido exclusivamente a las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera, con exclusión de los certificados bancarios en moneda extranjera a los que se aplica la regla contenida en el inciso d) del artículo 61.

Señala el inciso g) que las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición. Vale decir que esta regla constituye una excepción a lo previsto en el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que al establecer que las referidas inversiones se registran y mantienen al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, impide que desde el punto de vista tributario tales diferencias se reflejen en ganancias o pérdidas, según el caso, a ser incluidas en los resultados gravados con el Impuesto a la Renta. Impide también que esas diferencias afecten el costo de los activos.

---

[15] Esto es lo que procede actualmente en virtud a que la Ley n.° 28394 suspendió la aplicación del régimen de ajuste por inflación con incidencia tributaria, a partir del ejercicio 2005.

Caben dos interpretaciones del inciso g) del artículo 61.

Una primera interpretación partiría de aceptar la tercera interpretación expuesta en el punto 9 de este trabajo, en el sentido que tratándose de los bonos que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida, en cuanto son «otros activos permanentes» distintos a los activos fijos depreciables, corresponde aplicar el inciso f) del artículo 61, según el cual las diferencias de cambio de los pasivos relacionados —esto es, las reservas técnicas— deben afectar el costo de los bonos.

Bajo esta interpretación las diferencias de cambio integrarán el costo computable de los bonos, al momento de su transferencia, redención o rescate, si no estaban exoneradas o inafectas al Impuesto a la Renta las ganancias por diferencia de cambio obtenidas mientras los bonos continuaban en poder de las compañías de seguros de vida.

Siempre bajo esta primera interpretación, el inciso g) sólo resultaría aplicable tratándose de inversiones permanentes que de ninguna manera están relacionados con pasivos. Sería el caso, por ejemplo, de una empresa dedicada por ejemplo a la actividad industrial, que decide colocar sus excedentes de liquidez adquiriendo bonos con carácter permanente.

Una segunda interpretación partiría de aceptar la primera o la segunda interpretación expuesta en el punto 9 de este trabajo, en el sentido que no es de aplicación el inciso f) del artículo 61. ¿Ello nos lleva necesariamente a afirmar que entones debe aplicarse lo dispuesto en el inciso g) del artículo 61?

Nótese que la regla contenida en el inciso g) toma como supuesto que existan inversiones en moneda extranjera que permanecen en el activo del contribuyente.

El inciso g), al obligar a mantener el tipo de cambio vigente a la fecha de adquisición, se está refiriendo al período en que las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera permanecen en el activo del contribuyente.

Ahora bien, es preciso señalar qué debe entenderse por «inversiones permanentes en valores en moneda extranjera», habida cuenta que al respecto existe un contenido distinto en las normas tributarias respecto de las normas dictadas por la Superintendencia.

La Resolución SBS n.° 1047-99 de 29 de noviembre de 1999 señala en su artículo 8 que las inversiones financieras que realicen las empresas

de seguros deben ser clasificadas en las siguientes categorías, independientemente del registro contable correspondiente:

a) Inversiones negociables líquidas;

b) Inversiones negociables disponibles para la venta:

c) Inversiones financieras a vencimiento; y,

d) Inversiones permanentes.

Es decir que la referida resolución de la SBS trata específicamente sobre «inversiones permanentes», al igual que el inciso g) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En su artículo 12 la Resolución SBS n.° 1047-99 establece que la categoría «Inversiones Permanentes» comprende los valores representativos de capital adquiridos por la empresa con el fin de participar patrimonialmente y tener control o vinculación con otras empresas o instituciones, agregando que se contabilizan aplicando el método de participación patrimonial. Con arreglo a esta norma resulta claro que las inversiones permanentes, según la SBS, no comprenden los bonos pues ellos no permiten participar patrimonialmente en otras empresas o instituciones ni tener control o vinculación con ellas.

El inciso g) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta menciona a las inversiones permanentes pero no las define. El artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece en su inciso e) que se consideran inversiones permanentes a aquellas destinadas a permanecer en el activo por un período superior a un año desde la fecha de su adquisición, a condición que permanezcan por dicho período.

En nuestra opinión, para efectos tributarios no puede resultar aplicable el artículo 12 de la Resolución SBS n.° 1047-99. Por el contrario, hay que tener en cuenta más bien lo dispuesto en el inciso e) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por constituir una norma específica referida a materia tributaria.

En efecto, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece las fuentes obligatorias del derecho tributario, incluyendo entre ellas las leyes tributarias, así como los decretos supremos y las normas reglamentarias en materia tributaria. La regla contenida en el inciso e) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta constituye, por lo tanto, fuente principal y obligatoria para interpretar la expresión «inversiones permanentes».

Entre las fuentes principales del derecho tributario, la citada Norma III no incluye a las disposiciones legales que no tienen naturaleza tributaria, como es justamente el caso de la Resolución SBS n.° 1047-99.

Sólo cuando la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario alude a las fuentes supletorias del derecho tributario, es que incluye a «normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen» y en tanto se trate de asuntos no previstos por el Código Tributario ni en otras normas tributarias.

Habida cuenta, pues, que el concepto de «inversiones permanentes» está regulado en una norma tributaria, que es fuente principal del derecho tributario, no es pertinente basarse en la Resolución SBS n.° 1047-99 que sólo hubiera sido aplicable, según lo señala la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, de no haber existido regulación expresa en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por lo demás, el inciso e) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no transgrede ni desnaturaliza dicha ley.

Siendo ello así, bajo esta segunda interpretación que descarta la pertinencia al caso del inciso f) del artículo 61, en la medida en que los bonos en moneda extranjera adquiridos por las compañías de seguros de vida para respaldar sus reservas técnicas, están destinados a permanecer en el activo por un período superior a un año desde la fecha de su adquisición y en cuanto en efecto permanecen por dicho período, resultaría aplicable el inciso g) del artículo 61 según el cual deben mantenerse al tipo de cambio vigente a la fecha de su adquisición, no siendo posible que las diferencias de cambio, sean éstas ganancias o pérdidas, influyan en la determinación de la base imponible sobre la que se debe calcular el Impuesto a la Renta de cargo de tales empresas. Bajo esta interpretación, el costo computable de los bonos al momento de su transferencia, redención o rescate sería igual al costo de adquisición siempre que la ganancia de capital obtenida por la transferencia, redención o rescate esté gravada con el Impuesto a la Renta[16] y de haber pérdida de capital ésta sería deducible. Si la ganancia está exonerada o inafecta, de haber pérdida ésta no será deducible.

---

[16] Nótese que las diferencias de cambio producidas mientras los bonos estuvieron en el activo de las empresas no integrarían el costo computable.

13. DIFERENCIAS DE CAMBIO DE SALDOS EN MONEDA EXTRANJERA DE OTROS ACTIVOS Y PASIVOS

El inciso d) del artículo 61 señala que, en general, las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidos en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

En efecto, su texto señala lo siguiente:

> «Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida».

Nuevamente aquí la norma involucra a activos o pasivos que son de propiedad o de cargo, respectivamente, del contribuyente, mientras los activos permanezcan en su propiedad y en tanto los pasivos continúen existiendo.

Como quiera que, según las interpretaciones anteriormente expuestas, se aplica el inciso f) del artículo 61 o el inciso g) del artículo 61 tratándose de las diferencias de cambio de los bonos en moneda extranjera que respaldan las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida, hay que descartar de plano la pertinencia al caso de lo dispuesto en el inciso d) del mencionado artículo.

Esto es, hay que descartar que, tratándose de activos —por ejemplo, los bonos en moneda extranjera adquiridos por las compañías de seguros de vida—, las diferencias de cambio, sean ganancias o pérdidas, influirán en los resultados a ser tomados en cuenta para determinar la base imponible sobre la que se calcula el Impuesto a la Renta.

Tratándose de pasivos —y hemos visto anteriormente que las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida deben ser formalmente calificadas como pasivos para efectos del Impuesto a la Renta—, las diferencias de cambio, sean ganancias o pérdidas, que aquellos generen, deberán ser consideradas para incrementar o disminuir, respectivamente, la base imponible sobre la que se calcula el Impuesto a la Renta, salvo que sea inobjetable la tercera interpretación expuesta en el

punto 9 de este trabajo. Para efectos tributarios, según la mencionada interpretación, no existe una regla que permita que tales diferencias de cambio afecten el costo de las llamadas «inversiones permanentes».

14. BONOS EN MONEDA EXTRANJERA EMITIDOS EN EL EXTERIOR

Las compañías de seguros de vida constituidas en el país tributan sobre rentas de fuente mundial —esto es, tanto sobre rentas de fuente peruana como sobre rentas de fuente extranjera—. Empero, sólo las rentas de fuente peruana están divididas en categorías.

Respecto de las rentas de fuente extranjera, el artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta obliga a sumar y compensar entre sí los resultados que arrojen las fuentes productores de renta extranjera. Sólo en el caso que resulte una renta neta después de la suma y compensación, aquélla se adicionará a la renta neta de fuente peruana. En otras palabras, no se acepta la pérdida neta total de fuente extranjera.

De otro lado, el inciso c) del segundo párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputarán al ejercicio gravable en el que se devenguen. Consideramos que ello incluye a las rentas que provienen de bonos emitidos en el exterior.

El tercer párrafo del citado artículo 57 señala que las normas sobre imputación de rentas son de aplicación analógica para la imputación de gastos.

Consecuentemente, los resultados que provengan de bonos de moneda extranjera, emitidos en el exterior, adquiridos por las compañías de seguro de vida para respaldar sus reservas técnicas, sólo serán computables para efectos del Impuesto a la Renta, en la medida en que se obtenga una renta neta final, luego de sumar y compensar todos los resultados de fuente extranjera. En otras palabras, existiendo varias fuentes productoras de renta extranjera, una de las cuales proviene de los bonos en moneda extranjera, las ganancias o pérdidas que estos últimos originen no son sino un componente del resultado final que se obtendrá al sumar y compensar los rendimientos de cada una de dichas fuentes productoras, computándose únicamente el resultado final positivo.

15. ¿CUÁL DEBE SER EL TRATAMIENTO CORRECTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO DE LAS RESERVAS TÉCNICAS DE LAS COMPAÑÍAS DE SEGUROS DE VIDA Y DE LOS BONOS EN MONEDA EXTRANJERA QUE LAS RESPALDAN?

Como las reservas técnicas de las compañías de seguros de vida reflejan exactamente el valor de las inversiones permanentes en moneda extranjera que las respaldan, resulta absurdo que las diferencias de cambio que generan tales reservas se carguen o abonen a los resultados del ejercicio con efectos tributarios, y que, sin embargo, se aplique un tratamiento distinto a las diferencias de cambio que provengan de las inversiones efectuadas y, en concreto, de los bonos adquiridos.

Lo lógico es que las diferencias de cambio de las reservas técnicas afecten el costo de los bonos y demás inversiones en moneda extranjera, no reflejándose en los resultados del ejercicio e integrando, más bien, el costo computable de los referidos activos.

Teniendo en cuenta la finalidad de las reservas técnicas, las diferencias de cambio cargadas o abonadas al valor de los activos que las respaldan deben formar parte siempre de su costo computable. Esto incluye a los bonos en moneda extranjera. Es decir, las exoneraciones e inafectaciones a los intereses y ganancias derivadas de los bonos, nunca deberían impedir que las diferencias de cambio que han afectado su costo modifiquen el costo computable de tales bienes, incrementándolo o disminuyéndolo, según el caso.

El costo computable de los bonos en moneda extranjera así determinado, sería comparado con el valor de transferencia, redención o rescate, para establecer si se ha generado una ganancia o una pérdida de capital. En ese momento habría que establecer si las ganancias de capital están gravadas, exoneradas o inafectas. En caso de no gozar de una exoneración o de una inafectación, la ganancia estará gravada y la pérdida será deducible. De existir una exoneración o una inafectación, la ganancia no estará gravada y la pérdida no será deducible.

La regla contenida en el inciso g) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta debería quedar reservada para aquellas inversiones permanentes en moneda extranjera que no estén directamente relacionadas con un pasivo contraído para adquirirlas o que, al revés de lo que ocurre en el caso de las compañías de seguros de vida, no tengan

una íntima correspondencia con las reservas técnicas —correspondencia que determina que cualquier variación del activo que respalda las reservas técnicas de estas compañías se refleje exactamente, es decir, por el mismo importe, en estas últimas—.

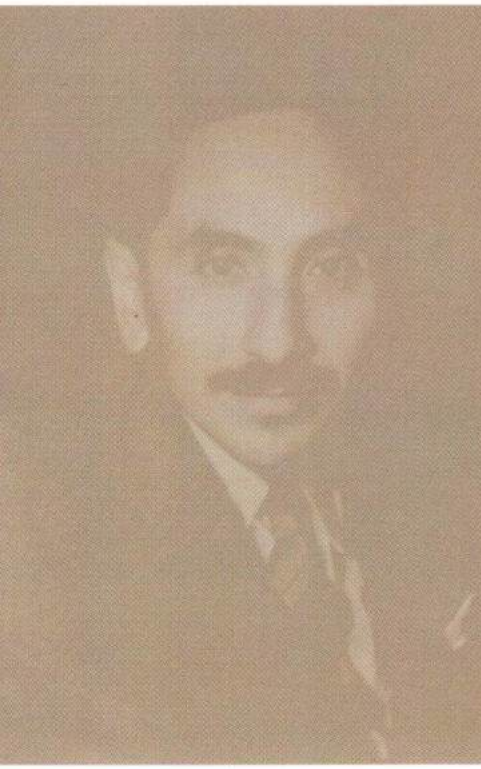
Finalmente, alguna decisión habría que tomar a nivel de la legislación para permitir, de manera expresa, que se neutralice desde el punto vista tributario cualquier alteración producida en la renta neta de las compañías de seguros de vida, cuando menos en los años no prescritos, como consecuencia de haber actuado, en base a normas vigentes imprecisas, de manera distinta a lo señalado en este punto 15.[17]

Lima, 31 de julio de 2008.

[17] Tener en cuenta que este trabajo enfoca únicamente el tratamiento tributario de las diferencias de cambio de las reservas técnicas de las compañías de seguro de vida y de los bonos en moneda extranjera que las respaldan. Este trabajo no analiza el tratamiento tributario de las diferencias de cambio de las inversiones permanentes constituidas por otros activos en moneda extranjera que respalden dichas reservas.

Se terminó de imprimir, en los talleres
de **Grández Gráficos** S.A.C.
el mes de junio del 2009,
por encargo de Palestra Editores S.A.C.
www.grandezgraficos.com
Teléf.:(511) 531-4658

Esta obra en Homenaje al precursor del Derecho Tributario en el Perú, Juan Lino Castillo Vargas, es el primer libro de la Biblioteca del Estudio Mario Castillo Freyre que se suma a la *Biblioteca de Arbitraje* del mismo Estudio Jurídico.



El Derecho Tributario es, por lo general, una materia rentable pero no muy apreciada por el mundo académico de los grandes pensadores del Derecho. Sin embargo, no sólo la grandeza de un país le debe mucho a un buen orden jurídico tributario, sino que, lo más importante, la génesis de la Ley de Leyes es, por si algunos lo han olvidado, una cuestión tributaria. Cuando en 1215, los barones ingleses se sublevaron contra el reinado de Juan Sin Tierra, lo hicieron, principalmente, para exigirle que las «ayudas monetarias», o sea, los impuestos, se hicieran con el consentimiento general de los barones en el *commune consilium regni*. Así nació la Carta Magna, que llega hasta el Derecho Constitucional de nuestros días.

No es pues poca cosa el Derecho Tributario. Y en el Perú, Juan Lino Castillo Vargas fue, qué duda cabe, su gran precursor. Porque, no sólo fue un brillante académico como fundador de la Cátedra de Derecho Tributario en las Facultades de Derecho de la Universidad Mayor de San Marcos y de la Pontificia Universidad Católica del Perú. También fue un reconocido autor sobre la materia. Pero lo más importante, es que no sólo se dedicó a pensar y a escribir, sino también a hacer. Se le encomendó organizar la Superintendencia General de Contribuciones, de la cual fue superintendente, decuplicando la recaudación tributaria en el Perú.

Este es un libro internacional en honor a él, donde quienes lo conocieron hacen su semblanza, y quienes no, le rinden tributo, esta vez no el del metal, sino el más precioso: el de las ideas que él ayudó a forjar.

ISBN 978-612-4047-00-8