FUNDACIÓN
PARA LA PROMOCIÓN
DE LOS ESTUDIOS
FINANCIEROS

50 semanas de estudios de derecho financiero

50 SEMANAS DE ESTUDIOS
de Derecho Financiero

MADRID 2006

Ninguna parte de este libro puede ser reproducida o transmitida en cualquier forma o por cualquier medio, electrónico o mecánico, incluido fotografías, grabación o por cualquier sistema de almacenar información sin el previo permiso escrito del autor y editor.

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Depósito Legal: M - 47822 - 2005

Fotocomposición: Inforama, S.A. Príncipe de Vergara, 210. 28002 MADRID
Imprime: Ibergraphi 2002, S.L.L. Mar Tirreno, 7 bis. 28830 SAN FERNANDO DE HENARES (Madrid)

El Príncipe de España, don Juan Carlos de Borbón, recibió en audiencia, en el palacio de la Zarzuela, a la Junta de gobierno de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, presidida por don José Ramón Fernández Bugallal, conde de Bugallal. La Junta ofreció al Príncipe el tomo en el que se recogen las conclusiones de la XX Seman de Estudios de Derecho Financiero y le invitó a presidir la sesión de clausura de la XXI Semana de dichos estudios, en la que se estudiaría el tema "La financiación de la empresa en España".

ÍNDICE

PRÓLOGO 9

PRESENTACIÓN 11

I ORGANIZACIÓN Y DESARROLLO DE LAS SEMANAS

Palabras de D. Santiago Basanta en la clausura de la I Semana. 18

Extractos de intervenciones en las sesiones de inauguración o de clausura.

IV SEMANA (1956). Intervención de Don Francisco Rodríguez Cirugeda, *Inspector Técnico de Timbre del Estado.* 20

X SEMANA (1962). Discurso de clausura de Juan Sánchez Cortés y Dávila, *Subsecretario de Hacienda.* 21

XX SEMANA (1972). Palabras del Excmo. Sr. D. José Ramón Fernández Bugallal, *Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado.* 22

XXVI SEMANA (1978). Intervención en la sesión de cláusula de Don Antonio Barrera de Irimo, *Presidente de la Fundación.* 24

XXVI SEMANA (1978). Palabras de Don Francisco Fernández Ordóñez, *Ministro de Hacienda.* 25

XXX SEMANA (1982). Presentación por Narciso Amorós Rica, *Inspector Financiero y Tributario del Estado.* 26

XXXIII SEMANA (1985). Intervención en la sesión de clausura de Don Manuel Marín Arias, *Presidente de la Fundación.* 27

XXXVI SEMANA (1988). Intervención en la sesión de clausura de don Miguel Cruz Amorós, *Presidente de la Fundación.* 28

XL SEMANA (1992). Don Félix de Luis Díaz de Monasterio-Guren 29

II CARACTERÍSTICAS MÁS DESTACADAS DE LAS SEMANAS

Las Semanas estímulo y reto personal (José María Álvarez del Manzano Y López del Hierro) 39

De la Ley del Timbre al siglo XXI ….. y un homenaje a "El Quijote" (José Luis de Juan Peñalosa). 43

La colaboración social en la gestión tributaria (Cesar Albiñana García-Quintana) 47

Las Semanas de Estudio de Derecho Financiero, como foro universitario, (José Luis Pérez de Ayala). 51
Avanzadilla de la investigación fiscal: análisis del IVA (Félix de Luis Diaz de Monasterio-Guren). 57
Las Semanas y Europa. (Eduardo Abril Abadín) 65
El Estatuto del Contribuyente y las Semanas (Joaquín del Pozo López). 69
Actualidad de los temas de las Semanas (Carmen Botella García-Lastra). 85
La inspección financiera y tributaria en las Semanas de Estudios de Derecho Financiero, (Alfonso Mantero Sáenz) 97
Cuadro de honor de las Semanas de Estudios de Derecho Financiero: Reseña de cuatro grandes tratadistas. (José Mª. López Geta y Enrique Giménez-Reyna Rodríguez) 101

III SELECCIÓN DE CONFERENCIAS Y PONENCIAS

Derecho Financiero.

"Principios constitucionales financieros" por Fernando Sainz de Bujanda. Letrado de las Cortes e Inspector técnico de Timbre del Estado. (II Semana). 127

Derecho Tributario.

"El impuesto del Timbre y la contratación agrícola", por José Ramón Fernández Bugallal, *Inspector Técnico del Timbre del Estado* (I Semana). 135

"La naturaleza de la infracción tributaria" (Resumen de los coloquios) por Francisco Guijarro Arrizabalaga, *Inspector Técnico del Timbre del Estado. Jefe del Servicio Central de Información del Ministerio de Hacienda* (IX Semana). 149

"El Impuesto sobre el Valor Añadido y su posible implantación en España", por Francisco Fernández Ordóñez, *Inspector Técnico Fiscal del Estado* (XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero). 161

"Imposición de las ganancias de capital" por Jaime García Añoveros, *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla*. (XXIII Semana) 195

"El diseño original de la reforma del 77" por Alfonso Gota Losada, *Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central* (XXXVII Semana). 213

"Transparencia fiscal internacional", por Eduardo Sanz Gadea, *Inspector de Hacienda del Estado.* (XLVIII Semana). 219

Organización de la Hacienda Pública.

"La Administración de la Hacienda Pública como Administración especial", por Carlos García de Vinuesa, *Subsecretario de Hacienda, Inspector técnico Fiscal del Estado* (XXVIII Semana). 235

"La Agencia Estatal de Administración Tributaria", por Fernando Díaz Yubero, *Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal* (XLI Semana). 249

Política Fiscal.

"El impuesto como fenómeno político". Por Rafael Acosta España, Inspector Técnico Fiscal del Estado, *Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda* (XVI Semana). 259

"Los fundamentos económicos del IVA", por Maurice Laure, *Inspector de Finanzas del Ministerio de Hacienda de Francia.* (XVII Semana). 277

"La Política Fiscal Anti-inflacionista", por Enrique Fuentes Quintana. *Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal Español y Comparado* (XVIII Semana). 291

"Hacienda Pública, Administración y Política ante el cambio social". Por Antonio Barrera de Irimo, *Inspector Técnico Fiscal del Estado, Presidente del Consejo de Administración de la Compañía Telefónica Nacional de España* (XIX Semana). 301

Unión Europea.

"Mercado interior, libertad de movimiento de capitales y fiscalidad". Por Pedro Solbes Mira, *Secretario de Estado para las relaciones con la CEE* (XXXVI Semanas). 317

"La Directiva sobre Fiscalidad del Ahorro", por Francisco José Delmas González, *Inspector de Hacienda del Estado.* (XLVIII Semana). 327

Otros temas.

"En torno a la revolución técnica", por Jesús Pabón Suárez de Urbina, *Catedrático de Historia Universal Contemporánea. Director de la Real Academia de la Historia.* (XXI Semana). 335

"La cuestión regional. Una reflexión", por Eduardo García de Enterría, *Catedrático de Derecho Administrativo.* XXIV Semana. 345

ANEXO: Premio "Fernando Camacho 1950"

"Tratamiento fiscal de la contratación mercantil privada en el sistema fical español", por Cesar Albiñana García-Quintana, *Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda* ... 359

IV ÍNDICES

Reproducción de índices de las Semanas. 487

Relación de participantes (solo con indicación de la Semana en que han intervenido). 565

PRÓLOGO

El Patronato de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, bajo cuyo mandato se produce la edición de la obra que se prologa, en la primera de sus reuniones - enero de 2004 - consideró que entre sus previstas actuaciones debían tener carácter prioritario las relativas a la conmemoración de un hecho tan significativo en la historia española del Derecho Financiero y Tributario como que la Semana de Estudios de Derecho Financiero alcanzara en el año 2005, como así ha sucedido, su cincuenta edición. Dos son los actos a través de los que, principalmente, se ha materializado la dicha conmemoración: edición del **Libro "50 Semanas de Estudios de Derecho Financiero"** y convocatoria del **Premio "Narciso Amorós de tributación**".

Las dos actuaciones conmemorativas que se acaba de citar, han sido realizadas con el básico apoyo de **FUNDACIÓN CAJA MADRID**, cuyos representantes, **D. Miguel Blesa de la Parra, Presidente de su Patronato**, y **D. Rafael Spottorno Díaz-Caro, Gerente de la Institución**, comprendieron desde el primer momento la relevancia social de la Semana de Estudios de Derecho Financiero y la importancia de la aportación intelectual efectuada por cientos de personas a lo largo de más de medio siglo; respecto de esas personas, las que habían participado en la "Semana" hasta el año 1973, el Profesor Pabón Suárez de Urbina* dejó dicho: ***"han laborado en torno a los problemas - a la problemática económico-financiera – de nuestro tiempo, de un tiempo dado, de un tiempo histórico"***.

Desde que se pronunciaran las palabras más arriba reproducidas y hasta el presente, el contenido de las *"Semanas*" celebradas pone de manifiesto que se ha continuado "*laborando*" al servicio de la sociedad española, perseverado en el propósito de efectuar análisis estrictamente técnicos tan necesarios para, a partir de ellos, formular las propuestas más convenientes en cada momento histórico. En los Libros que incluyen las conferencias, ponencias, comunicaciones y coloquios aportados a la Semana de Estudios de Derecho Financiero, los estudiosos tienen a su disposición información suficiente para conocer particularmente la evolución histórica de nuestro Derecho Financiero y Tributario. Con la lectura de los correspondientes textos, se obtiene noticia de primera mano acerca *"**de lo que se hizo y debió omitir y de lo que se omitió y debió hacerse**"*, disponer de un dominio conjunto y a distancia a través del cual pueda alcanzarse la tan necesaria ***"perspectiva histórica***", empleando palabras del antes citado Profesor Pabón.

En sus dos primeros años de mandato, el actual Patronato de Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros se ha afanado en retomar algunas iniciativas de las que en su día tuvieron los integrantes de la Mutualidad Benéfica de Inspectores Técnicos del Timbre del Estado, como la convocatoria de Premios dirigidos a promover los estudios de derecho financiero. En el año 2005 se ha otorgado el ***Premio "Narciso Amorós de tributación"*** a Doña Gemma Patón García, Profesora de la Universidad

* Catedrático de Historia Universal Contemporánea y Director de la Real Academia de la Historia (XXI Semana de Estudios de Derecho Financiero).

de Castilla-La Mancha, cuya aportación intelectual viene a unirse, tras más de cincuenta años, a la que con la brillantez que siempre le ha caracterizado hiciera Don Cesar Albiñana y García Quintana con su trabajo *Tratamiento Fiscal de la Contratación Mercantil Privada en el Sistema Fiscal Español,* ganador *del* ***Premio "Fernando Camacho 1950",*** que el lector encontrará en el Anexo con el que se cierra el contenido del Capítulo III del Libro conmemorativo de las cincuenta ediciones de la Semana de Estudios de Derecho Financiero

Como fácilmente puede comprenderse, la elaboración de la obra de referencia ha exigido intensa y paciente dedicación, virtudes éstas de las que han hecho sobrada gala, **Félix de Luis Días de Monasterio - Guren, José Luis de Juan Peñalosa y Joaquín del Pozo López**. Ninguno de ellos ha querido el protagonismo de portada, pese a mí reiterada insistencia, pero al menos aquí quedará pública constancia de su principal "responsabilidad" en que se haya alcanzado el propósito de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros cuyo Patronato** ha dispuesto la distribución gratuita de la obra, por considerar suficiente recompensa para la Entidad que el Libro **" 50 Semanas de Estudios de Derecho Financiero"** se una a sus "hermanos mayores", testimonios de las sucesivas ediciones de la Semana, y, como ellos, pueda llegar a formar parte de la crónica escrita del Derecho Financiero y Tributario español.

Madrid, enero de 2006

José M. López Geta
Presidente del Patronato de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

**En enero de 2006, el Patronato de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros está integrado por las siguientes personas: D. Federico Álvarez Romero, D. Narciso Amorós Dorda, D. Julián Araque Orusco, D. Salvador Colmenar Valdés, D. Antonio Corral Escofet, D. Miguel Cruz Gómez, D. Juan Pedro Gil Vera, D. Enrique Giménez-Reyna y Rodríguez, D. José María López Geta, D. Alfonso Mantero Sáenz, Doña. Amelia Maroto Sáez, D. Javier Martín Fernández , D. José Miracle Gómez, D. Joaquín Ríos Carvajal y Doña. María Teresa Treviño Alfonso. Secretario no Patrono: D. Francisco Míguez Jiménez. Auditoría Interna: Doña Paloma Tavera Otero.

PRESENTACIÓN

El presente libro constituye un tomo especial de la serie de los volúmenes de las Semanas de Derecho Financiero y, por ello, tiene una estructura y contenido distintos y pretende una finalidad diferente que los demás volúmenes de la colección.

En estos se recoge, anualmente, la documentación (ponencias, conferencias, comunicaciones, coloquios, notas bibliográficas) relativa a las sesiones de la Semana correspondiente y con su publicación se busca, sobre todo, facilitar a los estudiosos de los temas relativos a la Hacienda Pública, en todas sus facetas, o a cualquiera que tenga interés en conocerlos, el acceso al estudio, en muchos casos exhaustivo, de los temas que de forma monográfica se han tratado en las Semanas. Son, esencialmente, libros de consulta.

El presente tomo, tiene, en cambio, una finalidad conmemorativa del cincuentenario de las Semanas de Estudios de Derecho Financiero y con él se pretende recordar la importantísima contribución que la celebración de estas Semanas, a lo largo de todos estos años, ha supuesto para el desarrollo de la doctrina relativa a los distintos aspectos de la Hacienda Pública y al Derecho Financiero y Tributario, para el perfeccionamiento de la formación de los integrantes de los Cuerpos que tienen encomendada legalmente la difícil tarea de aplicar y hacer cumplir la normativa sobre estas materias, y para el intercambio de ideas y puntos de vista entre los representantes de la Administración Tributaria y otros estamentos sociales –la universidad, la empresa y sus organizaciones representativas, otras Administraciones Públicas, las asociaciones de asesores y contribuyentes, etc.- directamente afectados por los temas tratados en ellas, y, también, en varios casos, como inspiradoras de algunas de las modificaciones importantes que se han introducido en nuestro ordenamiento tributario.

Este tomo no recoge, por lo tanto, la documentación relativa a una Semana concreta de Estudios de Derecho Financiero, sino que trata de dar una idea global de lo que ha sido el conjunto de la actividad de las Semanas a lo largo del medio siglo de su existencia, no solo como reconocimiento a los que las crearon en 1953 y a cuantos, con su participación en ellas, las han hecho posibles en los cincuenta años posteriores, sino también como muestra de lo que se puede hacer en este campo. Queremos que sirva de invitación a los que pueden tomar la antorcha de seguir organizándolas y hacerlas posibles con su participación en sus actos –especialmente, las generaciones jóvenes del Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado- para que las mantengan, incorporando a su campo el estudio de los nuevos temas que la problemática fiscal de nuestros días plantea, sin olvidar las cuestiones permanentes que, como las de la equidad en la distribución de la carga tributaria, el respeto a los derechos de los contribuyentes, o los aspectos redistributivos, con todas las adaptaciones que vengan impuestas para las nuevas condiciones en que habrá de desarrollarse la actividad fiscal, deben seguir siendo pilares básicos del funcionamiento de la Hacienda Pública.

El tomo comienza con un primer capítulo en el que se quiere reflejar cual ha sido la organización y esquemas de funcionamiento de las Semanas, los fines que se han buscado con ellas y la valoración que

de las mismas han realizado personas que han ocupado puestos relevantes en el Ministerio de Hacienda o de Economía y Hacienda. Así mismo, el capítulo incluye el texto íntegro de la intervención en la sesión de clausura de esta I Semana de Santiago Basanta Silva que era entonces el Subsecretario del Ministerio de Hacienda y que manifestó su gran satisfacción porque un Cuerpo del Ministerio hubiera tenido la idea de organizar las Semanas.

Se incluyen a continuación en el capítulo los párrafos que se refieren expresamente al significado de las Semanas de intervenciones en las mismas de representantes de las entidades organizadoras, primero la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores Técnicos del Timbre del Estado o de Inspectores Técnicos Fiscales (Francisco Rodríguez Cirugeda, José Ramón Fernández Bugallal) luego de la Fundación para la Promoción de Estudios Financieros (Miguel Cruz Amorós y Manuel Marín Arias), así como los discursos pronunciados en ellas por altas autoridades del Ministerio, como el Ministro Fernández Ordoñez en la que hizo el número XXVI, el Subsecretario de Hacienda, Juan Sánchez Cortés Dávila, en la X Semana, y Narciso Amorós Rica, Director General de Tributos, en la Semana XXX.

Continua el capítulo con la transcripción íntegra del artículo "Cuarenta Semanas de Estudios de Derecho Financiero", que encabeza el tomo que recoge la documentación relativa a la Semana que alcanzó este número, en el que su autor, comenta lo que han supuesto las Semanas durante sus primeras cuatro décadas de existencia.

En el Capítulo segundo se recogen colaboraciones de personas que ocupan o han ocupado posiciones relevantes en la política, la Administración, la Universidad o la actividad profesional y que han participado en las Semanas o han estado estrechamente vinculadas a su organización, en las que comentan alguna característica de las mismas que consideran que debe ser destacada -la evolución de su contenido, su carácter innovador, su apertura a sectores o entidades distintas de la Administración Tributaria- o la contribución que han supuesto para el estudio de determinados temas.

Los Capítulos tercero y cuarto quieren dejan constancia de cual ha sido el contenido de las Semanas.

En el Capítulo tercero, como muestra de sus características y de su calidad, se incluye una pequeña antología de las conferencias y ponencias publicadas en los tomos de las Semanas, por limitaciones del espacio disponible, se han escogido solo diecisiete. La selección ha sido un tarea difícil porque la gran mayoría de ellas tienen méritos suficientes para haber sido seleccionadas, pero no se podía superar este número. Se ha tratado, en primer lugar, de que estén representados todos los grandes apartados en los que pueden agruparse los contenidos de las Semanas (Derecho Financiero y Tributario, Política Fiscal, Fiscalidad Internacional y aspectos fiscales de la Unión Europea, organización de la Administración Tributaria, temas culturales, etc.) y, dentro de cada uno de ellos, se han elegido unos que por el interés del tema, la profundidad de su tratamiento y la relevancia de su autor, constituyen una prueba indiscutible del alto nivel científico alcanzado por las Semanas de Estudios de Derecho Financiero.

En el Capítulo cuarto se reproducen íntegramente los índices que figuran en cada uno de los tomos publicados y respecto a los de las Semanas -de la XLII a la XLVII- cuya documentación no ha sido editada todavía, el temario que aparecía en los programas de sus convocatorias. La recopilación de estos índices será, sin duda, de gran utilidad para todos los que quieran realizar estudios o investigaciones sobre temas relacionados con la Hacienda Pública; constituye un catálogo completísimo de todas las materias que han sido objeto de estudio en alguna de las Semanas y puede servir de base para la elaboración de tratados de cualquiera de las disciplinas que se relacionan con la actividad fiscal.

El citado Capítulo cuarto se completa con un índice onomástico de cuantas personas han participado en algunas de las Semanas, en cualquiera de los conceptos en los que se podía intervenir en sus actos, desde ponentes y conferenciantes hasta simples dialogantes en los coloquios. Estos índices que suponen la continuación del que publicó en 1979 el Instituto de Estudios Fiscales con datos relativos a las veinticinco primeras Semanas, es una muestra clarísima no solo de la identificación con las Semanas de los Cuerpos de Inspección, sino también de su apertura a otros colectivos y estamentos y muy singularmente a las cátedras universitarias. Da idea también de la relevancia de las personas que intervienen en sus sesiones.

A propósito de este índice nos parece de justicia mencionar la gran colaboración que dicho Instituto prestó desde su fundación al desarrollo de las Semanas, con la cesión de sus locales y, a partir de XXVI

I

ORGANIZACIÓN Y DESARROLLO DE LAS SEMANAS

Las Semanas de Estudios de Derecho Financiero fueron una creación, el año 1953, de la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado que tuvo a su cargo la organización de las once primeras Semanas.

A partir de la XII Semana celebrada 1964 continuó como organizadora de las Semanas, la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores Técnico Fiscales del Estado, nueva denominación que dio el Real Decreto de 13 de Julio de 1964, al anterior Cuerpo de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado.

En 1978 tomó el relevo como patrocinadora de las Semanas la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros que organizó ya este año la XXVI Semana y continúa desde entonces con esta tarea.

Con independencia de estas modificaciones en la entidad patrocinadora, las Semanas han conservado, sin grandes cambios, sus objetivos iniciales, sus planteamientos e, incluso, su esquema de funcionamiento.

A continuación se reproducen algunos extractos de las intervenciones de altos cargos de la entidad organizadora o de distintas personalidades en las sesiones de iniciación o de clausura de las distintas Semanas que nos parecen muy expresivos de las características más representativas de las mismas.

I SEMANA (1953)

Discurso de Clausura de

D. SANTIAGO BASANTA SILVA
Subsecretario de Hacienda:

"SEÑORES FUNCIONARIOS, COMPAÑEROS Y AMIGOS TODOS:

No es demasiado frecuente en la Administración pública española contemplar el afán de superación profesional que representa esta Semana de Estudios Tributarios, organizada por el Cuerpo de Inspectores Técnicos del Timbre, con motivo de la reunión anual de su Mutualidad. Por el contrario, en nuestra patria, si es frecuente que el funcionario ingrese por oposición, después de una dura, laboriosa y concienzuda preparación doctrinal, también es cierto que, una vez que ha ingresado y que ha pasado a prestar servicios al Estado, suele dejarse atrás un poco olvidado aquel amplio bagaje doctrinal, como el náufrago que llega a la orilla y que se apresura a desprenderse del molesto chaleco salvavidas, y al que solo acude en muy contadas ocasiones, lo que produce, naturalmente, el resultado que, por el transcurso de los años, dicho bagaje se le ha convertido en anticuado y en buena parte inútil e inservible. Este mal del adocenamiento y de la vulgaridad contra el que laten también las palabras de don Eugenio d'Ors, al que ha aludido el Señor Sainz de Bujanda, este mal de dejar correr los días sin otra preocupación que la de salir pronto de la oficina y sin otro estímulo que el del aumento de la remuneración, es un mal que, desgraciadamente, acecha en todo tiempo y en el que caen no solo los funcionarios mediocres, sino, inclusive, algunas veces, los buenos funcionarios.

Por ello, resulta consolador ver como un grupo selecto de servidores de la Administración no ha querido dedicar sus ocios a hablar sólo de plantillas y de escalafones, sino que han organizado conferencias de alto valor didáctico como las que habéis tenido la suerte de oír, y que yo, desdichadamente, por mis ocupaciones, no he podido escuchar, de labios de estos compañeros Inspectores y de algún Abogado del Estado, como el señor Sánchez Torres, conferencias a las que, como final y resumen, ha hecho una magnífica síntesis el señor Sainz de Bujanda.

Si se repasa el temario amplísimo de estas conferencias, salta a la vista que no se trata de lucubraciones abstractas, extraídas fácilmente de cualquier biblioteca pública o privada, sino de problemas vivos y palpitantes que habéis abordado con altura, con rigor científico, pero también con un sentido práctico y realista, es decir, buscando, además, un criterio de eficacia.

Yo no puedo, ni tengo por qué ocultar mi gran simpatía hacia los Inspectores del Timbre, porque no en balde he sido durante varios años Abogado del Estado, Asesor de su Dirección General, y no en balde también he formado, muy gustosamente, parte del Tribunal calificador de sus dos últimas promociones, que, juntas, suman más del 50 por 100 de la totalidad del Cuerpo. Puedo, pues, decir sin exageración alguna, que he visto como nacía a la vida pública la mayoría de esto funcionarios, y, por ello, me resulta a mi particularmente grato contemplar como, a pesar de los años, conservan aquellos jóvenes de entonces el mismo afán de capacitación profesional que entonces tenían, contagiando dichosamente de este ardor juvenil a toda la colectividad y dándole así un matiz de selección muy acusado que todos los Cuerpos de funcionarios desean, pero que tan solo algunos logran conseguir.

Han pasado ya los tiempos en que estaba de moda criticar –y no siempre con justicia y moderación- vuestra labor inspectora; pero, de todos modos, yo comprendo que no es nunca grata vuestra tarea. Tenéis, como es natural, como todos los Inspectores de Tributos, el deber delicado, pero atrayente y simpático de educar a los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes tributarios; pero tenéis también el deber, que es más antipático y enojoso, pero inexcusable, de corregir el fraude fiscal allí donde lo encontréis. La perfecta conjugación de estos dos deberes puede decirse que constituye la meta ideal de vuestras aspiraciones profesionales, a lo cual debéis acercaros día a día, sin desmayos ni vacilaciones, como sé que lo hacéis. Todo ésto requiere, como es natural, múltiples cualidades de orden espiritual. Requiere, en primer término, ciencia, pero requiere también energía, prudencia, desinterés, cortesía, etc. Son muchas, pero, sin embargo, de todas ellas podéis estar colectivamente revestidos, porque, al final y al cabo, no sois unos advenedizos formados en aluvión, sino que, a pesar de las distintas etapas que en la organización de vuestro Cuerpo han marcado los años 1932 y 1941, todos vosotros tenéis una vieja solera de probidad y de limpieza de conducta que en todo momento vuestros jefes de antes y de ahora y, sobre todo, vuestras virtudes personales os han sabido inculcar, y todos vosotros antiguos y modernos, de antes de 1932 y de después de 1932, tenéis el mismo espíritu de laboriosidad y de servicio.

Y nada más. Os felicito por esta brillante Semana de Estudios Tributarios que hoy clausuro con mis palabras y os pido a todos que sigáis trabajando con la misma fe y el mismo entusiasmo, porque si hasta ahora han sido excelentes los resultados obtenidos a merced de vuestra labor profesional, yo espero que estos resultados se vean superados en el futuro, y concretamente en este año nuevo de 1953, en el que acabamos de entrar, que yo desearía, de todo corazón, fuera trascendental en la historia legislativa de la evolución de este viejo y siempre nuevo impuesto del Timbre, para fortalecimiento de la Hacienda Pública y para recuerdo imborrable de nuestro Jefe, el actual Ministro de Hacienda, al que os pido dediquéis un aplauso entusiasta, como prueba de cariño, de respeto y de gratitud.

Queda clausurada esta Primera Semana de Estudios Tributarios, que yo deseo que no sea la última, sino el preludio de otras muchas todavía mejores".

Trascendencia de este año para el timbre

Presidencia de la sesión de clausura de la I Semana de Estudios de Derecho Financiero. El profesor Sainz de Bujanda hizo la síntesis y recuento de los trabajos realizados. El subsecretario de Hacienda, señor Basanta, dijo que el año 1953 puede ser trascendental en la historia del impuesto del Timbre. (Foto Ramos Tubero.)

Sesión de clausura de la I Semana a la que, según la reseña que publicó el diario **"Ya"**, asistieron la mayoría de los Directores Generales del Departamento y varios otros altos cargos del mismo.

IV SEMANA (1956)

Intervención de

D. FRANCISCO RODRÍGUEZ CIRUGEDA
Inspector Técnico de Timbre del Estado:

"Nacieron nuestras Semanas de Estudio de un deseo de superación profesional y de un exigente concepto de nuestra misión. Este afán y exigencia lo tienen también otros cuerpos, y rinde, por cierto, espléndidos frutos de prestigio y autoridad para ellos, de servicio al Estado y al bien común de los ciudadanos, que es en fin de cuentas a lo que toda la actividad profesional de cualquier cuerpo de funcionarios debe estar encaminada.

En nuestro Cuerpo esa aspiración tomó una decidida orientación hacia la elaboración doctrinal de nuestro Impuesto, que estaba por hacer, y hacia una tarea de difusión del mismo. Manifestación de ello fueron, sin duda, los abundantes trabajos que sobre el Impuesto de Timbre han publicado los Inspectores, desde las ya viejas, pero venerables, ediciones de Gallardo, Castrillo, Abella y Martínez Alcubilla, hasta los más recientes estudios de Amorós, Sainz de Bujanda, La Torre, Guijarro, Espinosa, Rodríguez Pérez y tantos otros más.

En el aspecto corporativo, apenas fundada nuestra Mutualidad Benéfica surgió primero –a iniciativa del egregio compañero don Samuel Ruiz, a quien luego vamos a rendir homenaje- la convocatoria de los premios Camacho y Roldán para premiar obras de estudio sobre aspectos concretos de nuestro Derecho Fiscal, y posteriormente, como vehículo más propicio a una mayor eficacia constructiva, estas Semanas de Estudio, la cuarta de las cuales estamos terminando.

Estas Semanas nacieron con una voluntad de colaboración, de aportaciones múltiples. No son, aunque esta IV Semana haya podido parecerlo un poco, el vanidoso alarde de un Cuerpo que pudiera parecer que pretende hacerse su propia propaganda. Esto sería pueril y desmesurado a la vez; estaría condenado al ridículo y a la esterilidad. Recordando una vieja frase afortunada de una ilustre personalidad recientemente desaparecida, yo puedo aseguraros que el Cuerpo de Inspectores de Timbre no pretende en estas Semanas hacer el tenor, y claro está que tampoco el payaso ni el jabalí. Nacieron estas Semanas, digo, con voluntad de diálogo. Por eso en Semanas –y así se hará también, Dios mediante, en las que sigan- han sido invitadas a participar personalidades de otros Cuerpos, de otras procedencias. Hasta ahora han sido Abogados del Estado, Ingenieros Industriales, Inspectores de Servicios y una no escasa representación de la Universidad española. Por eso también, en todas las sesiones de otros años cada conferencia ha sido seguida de un coloquio, a veces muy vivo y agitado, en el que las ideas se contrastaban, completaban, depuraban y matizaban".

X SEMANA (1962)

Discurso de clausura de

D. JUAN SÁNCHEZ CORTÉS Y DÁVILA
Subsecretario de Hacienda:

"Me parecen, señores, extraordinariamente satisfactorias estas Semanas de Estudios de Derecho Financiero, organizadas por la mutualidad Benéfica de los Inspectores Técnicos de Timbre. Y me parecen bien porque fomentan y estrechan las relaciones entre los miembros de este Cuerpo, quienes pueden así tratar, en común los problemas que más particularmente les atañen. Pero me complacen de modo especial porque revelan auténtica inquietud sobre una serie de problemas objetivos que el Derecho financiero plantea y de los que estas Semanas constituyen medio de expresión. En definitiva, tales Semanas vienen a representar una proyección al exterior, y, personalmente, me encanta el que los Cuerpos del Ministerio de Hacienda transciendan hacia el exterior toda vez que al proyectarse demuestran que tienen la preparación necesaria para estar en contacto con la opinión y para poder influir sobre ella. Pero, por otro lado, es también claro que los trabajos que han constituido esta Semana, por razón de su hondura y de la altura de las intervenciones, vienen a significar un diálogo indirecto con el mando del Ministerio de Hacienda. Como los que ejercen el mando tienen que ser siempre sensibles a la opinión y de un modo particular y concreto a las más caracterizadas, estas inquietudes vuestras tendrán que ser tenidas en cuenta, no para seguirlas, porque la Superioridad no tiene por qué seguir siempre y en todo caso las inclinaciones de la opinión, pero sí, naturalmente, para estudiarlas como contribución a la labor que compete desarrollar al Ministerio de Hacienda".

YA 11 de enero de 1962

LA ADMINISTRACION SE ATEMPERA A LA REALIDAD MERCANTIL EN CUANTO AL IMPUESTO DEL TIMBRE

Conferencia de don Manuel Trujillo en la X Semana de Estudios de Derecho Financiero

"El decidido interés de la Administración por atemperarse a la realidad mercantil se pone de manifiesto en los artículos 22 y 23 de la ley del Timbre, lo que conseguirá en breve de forma, no sólo eficaz sensibles beneficiosa facilidad, sino también simplificando el tributo, reducido a un solo retoque que asegura la totalidad de la operación", dijo ayer don Manuel Trujillo en la X Semana de Estudios de Derecho Financiero al desarrollar el tema "Ventas y cifras en el impuesto del Timbre".

MAYOR AGILIDAD Y RAPIDEZ

Dijo el señor Trujillo que de esa manera se obtiene los documentos muy formalizan los contratos, de tributos y procedimientos liquidatorios en pugna con la agilidad y rapidez propias del tráfico.

El conferenciante hizo un breve comentario sobre la evolución de los ingresos de ese impuesto, a través de las sucesivas reformas de la ley del Timbre, para desembocar después en un estudio más detallado de los elementos inversos que lo caracterizan. Examinó las analogías y diferencias que existen entre el Timbre y la contribución de que son una fuente directa los mismos elementos del impuesto sobre el tráfico mobiliario.

Terminó el señor Trujillo poniendo de importancia que, a su juicio, hay de alcanzar los ingresos que proporcionan en un futuro más lejano fijar por su gran eficacia y la facilidad de adaptación que ofrece el procedimiento dentro del impuesto del Timbre.

LA PRESION FISCAL EN BELGICA E ITALIA Y SU COMPARACION CON LA ESPAÑOLA

Terminada la conferencia, don Francisco Fuster dio los puntos sobre los que ha desarrollado el disertante durante [illegible] cifras internacionales de la presión fiscal, la presión tributaria en Bélgica y en Italia y el valor de los estudiosos en los estudios comparativos.

LA DE BELGICA

El señor López Bravo dijo que consideraba muy superior la presión fiscal belga respecto de la española; una consideración detenida sobre la presión fiscal sobre la renta libre en ambos países permite afirmar que, aun suponiendo que en Bélgica la renta media sea [illegible] vital con el doble que la española, se puede concluir para el año 1960 la presión fiscal en España ha alcanzado el mismo porcentaje que en Bélgica, pese que se encuentra en pleno desarrollo económico.

LA DE ITALIA

El señor Fernández Flórez dijo en su intervención que Italia había adoptado el sistema real para medir la renta nacional; los resultados cuantitativos así obtenidos [illegible] tributario indicaban para el período 1957-60 [illegible] presión fiscal, 32,13 por 100; presión tributaria, 23,73 por 100; presión financiera, 27,99 por 100. Don Félix Luis dijo que si la determinación de la presión fiscal de un país obliga a conformarse con estadísticas [illegible] e impresiones el problema se complica aún más cuando se pretende comparar la presión fiscal de un grupo de naciones determinadas. Adujo que era necesario estudiar [illegible] presión fiscal global y las [illegible] individuales.

El señor Cortés Dávila hizo una exposición detallada sobre la presión fiscal en algunos países [illegible] en la comunicación que [illegible] en la Puerta y Mendoza se refiere a la presión fiscal y los diversos tipos de gravamen de las [illegible] Cantábrico. Finalmente, el señor Arroyo [illegible] [illegible] Facultad de [illegible] [illegible] Hacienda en el [illegible] [illegible] Fiscal.

XX SEMANA (1972)

Palabras del

Excmo. Sr. D. JOSÉ RAMÓN FERNÁNDEZ BUGALLAL
Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado.

"Y esto sería todo lo que se refiere estrictamente a la Semana de Estudios que acaba de pasar. Pero se da la circunstancia de que ésta es la vigésima y me resulta difícil sustraerme a la magia de los números y a la especial sugestión de las decenas. ¿Qué significan estos veinte años ininterrumpidos de contribución al estudio del Derecho Financiero?. Meditaba sobre ello y no acertaba a sintetizar lo que, de una manera intuitiva, consideraba importante, cuando mi mirada inquisitiva se posó en la frontera librería en la que descansaban, sobre el plúteo, los tomos de las Semanas, fieles servidores de la Ciencia de la Hacienda y de la Administración Pública también. Este residuo documental –más de once mil páginas- constituye por sí mismo la más elocuente imagen de nuestra actividad. Saben bien todos los estudiosos que, para desentrañar alguno de los temas que ocupan a este sector de la investigación, es obligada la consulta de alguno de aquellos tomos, en donde han quedado recogidos los resultados de veinte años de asiduo trabajo.

Se iniciaron las Semanas como modesta pero efectiva contribución a mejorar y actualizar la preparación profesional de quienes servíamos a la Hacienda Pública. El propio impulso de quienes las iniciaron y la ambiciosa exigencia de quienes la mantuvieron a lo largo del tiempo determinaron una ampliación en sus objetivos que desbordaron el estricto propósito inicial, ampliándose asimismo el repertorio de temas y colaboraciones. Las puertas de estas Semanas se abrieron a doctos catedráticos, profesionales distinguidos, funcionarios destacados, incluso de allende nuestras fronteras. Todo ello sin perder su carácter inicial por completo, ni el nexo ni la tutela de un Cuerpo relativamente pequeño como el Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado.

Esta progresión, esta trayectoria, esta teoría que las Semanas significan a lo largo del tiempo no puede ser objeto de autoalabanza por parte de quien representa, ahora y aquí, a la Mutualidad que las ha patrocinado. No ha hecho la Mutualidad otra cosa que ser fiel al precepto de sus Estatutos, que la obligan a cumplir los fines asistenciales evidentes y propios de cualquier Mutualidad. La especialidad quizá haya consistido en no limitar la concreción de tales fines al aspecto material, por entender igualmente propios e importantes los aspectos de orden cultural y espiritual que redundan en pro de una solidaridad corporativa que hasta ahora, gracias a Dios, hemos mantenido y que pensamos, con la ayuda de El, mantener.

Esta ha sido la obra de un pequeño Cuerpo especial al servicio de la Hacienda, unido a todos los demás Cuerpos especiales, sin distinción alguna, porque ningún carácter preeminente se arroga, formado en la dura lid de procurar el cumplimiento del deber fiscal. Esta tarea exige no solamente condiciones didácticas para llevar al ánimo del contribuyente la evidencia de sus obligaciones, sino a veces también un despliegue dialéctico importante, impuesto por la dinámica del ejercicio profesional. Este bregar de cada día, que no excluye, ni mucho menos, el estudio en las horas que ese trabajo deja libre, exige una especial capacitación y esperamos poder asegurar al señor Ministro que procuraremos mantenerla, en el más alto grado posible,

al servicio de este Ministerio. La formación profesional y el imperativo del servicio público descansan sobre un talante corporativo unitario. La unidad es una premisa de la disciplina y este Cuerpo es disciplinado, y sabe bien el señor Ministro de Hacienda que podrá recurrir a él siempre, sin que nunca faltemos a esa convocatoria".

En el centro, Jose Ramón Fernández Bugallal, que formó parte de la promoción de Inspectores Técnicos del Timbre del Estado que instituyó la Semana de Estudios de Derecho Financiero. A su derecha Juan José Espinosa San Martín y a su izquierda Manuel Lerdo de Tejada, en el homenaje rendido a este último.

XXVI SEMANA (1978)

Intervención en la sesión de cláusula de

D. ANTONIO BARRERA DE IRIMO
Presidente de la Fundación

"Nuestra Fundación recibió hace algo más de un año el depósito histórico de las Semanas de Derecho Financiero, que durante un cuarto de siglo había sido obra de la iniciativa y aliento de la Mutualidad de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado, más adelante Inspectores Técnicos Fiscales del Estado.

Al recibir este depósito, somos conscientes de esta voluntad de perpetuar ininterrumpidamente la vocación con que las Semanas se han venido desarrollando, a la que comenzamos a servir en este nuevo cuarto de siglo de actividad que se inicia con esta XXVI Semana.

Es evidente que nuestros trabajos no se ciñen tan sólo al orden de las conferencias. Hace pocas semanas ha visto la luz la edición escrita de la XXV Semana, en la que con más desarrollo y a través de más de 800 páginas de texto se presenta, con un sentido de preludio muy consciente si nos retrotraemos a abril de 1977, el tema de la reforma tributaria. Esta edición ha sido posible gracias al apoyo del Instituto de Estudios Fiscales, con quien tan compenetrados nos hemos encontrado a lo largo de tantos años de trabajo.

La XXVI Semana ha cumplido brillantemente con esta tradición. Ha hecho objeto de su examen el tema del Impuesto sobre el Patrimonio, figura recientemente incorporada al cuadro tributario español. Y a la que se le ha dotado de un mayor acompañamiento de doctrina y de crítica, muy útil por su novedad".

Clausura de la Semana de Estudios de Derecho Financiero

XXVI SEMANA (1978)

Palabras de

D. FRANCISCO FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ
Ministro de Hacienda

D. Francisco Fernández Ordoñez

"Por último, no quiero dejar de referirme a las Semanas de Derecho Financiero con nostalgia de Ponente.

La que fuera en los años cincuenta una modesta iniciativa de un grupo de funcionarios ha alcanzado rango de auténtica fuente material de Derecho Financiero. En su dimensión estrictamente teórica y profesional las Semanas han demostrado que la opinión de los funcionarios del Ministerio de Hacienda estaba mucho más avanzada, más en conexión con las ideas del conjunto de la sociedad española, que las estructuras políticas de aquellos tiempos. Así la IX Semana ya abordó la necesidad de la implantación del delito fiscal, con contundentes testimonio éticos y jurídicos.

En materia impositiva las Semanas han ido siempre por delante de nuestro marco jurídico positivo, poniendo de relieve la necesidad de perfeccionarlo, como ocurrió en la XVII, que realizó un análisis detenido de la necesidad de sustituir el I.T.E. por un Impuesto sobre el Valor Añadido; en esta Semana creo que se pusieron las bases de la reforma de la imposición indirecta cuyo proyecto acaba de aprobar el Gobierno".

XXX SEMANA (1982)

Presentación por

D. NARCISO AMORÓS RICA[1]
Inspector Financiero y Tributario del Estado

"El poder hablar del trigésimo aniversario de la realidad ininterrumpida de una idea es la mejor prueba de su éxito y vitalidad. Desde 1953 hasta la fecha se han venido celebrando y, donde, en plan de conferencias o mediante coloquios, se han tratado los más importantes temas económicos o fiscales. La distancia temporal que significan treinta años hace lógico al recordar su historia, máxime cuando las personas mayores tenemos la propensión a recordar hechos y acontecimientos en los que de alguna manera hemos participado u observado.

Mentalmente me sitúo en 1953, mejor dicho antes, pues para llegar a la celebración de la primera Semana –14 al 17 de enero de 1953- fueron precisos anticipadas inquietudes, afanes, ilusiones, preparación, etc. Gran parte de ellas cristalizan en estas Semanas. Un cuerpo de funcionarios del Ministerio de Hacienda –Inspectores, Técnicos del Timbre del Estado, después Inspectores Técnicos Fiscales del Estado- supieron apreciar con acierto los nuevos vientos y tendencias sobre la adecuada elaboración del Derecho Tributario, hasta entonces anclado y fijado en exposiciones poco ambiciosas de legislación fiscal, pero todo ello dentro del marco de un quehacer y sentir de un cuerpo de funcionarios incardinado en un Ministerio de Hacienda que polarizaba en aquellas fechas el tecnicismo de la Administración española. Era una tarea difícil la que nos proponíamos, pero los resultados patentizados en las Semanas y la irradiación del mismo en la política, en la Universidad, en la investigación, en las publicaciones, son patentes y estimulantes.

Tampoco nos hemos reducido a la idea inicial. El impulso, la atención preocupantes, tienen un sentido dinámico. En treinta años y más sin son de la segunda parte del siglo XX, ha habido muchos cambios, tan mezclados independientemente que no pueden en esta ocasión simplemente enumerarse. Las Semanas, inicialmente jurídicas, pasaron a recoger la importación y actualidad de los temas económicos y de la Hacienda Pública y en este Semana se abre a un tercer bloque de temas, los propios de la Administración Tributaria: la construcción de una ciencia de esta clase de Administración con la personalidad y profundidad de su equivalente, la ciencia de la Administración Pública. Las reformas tributarias necesitan y se basan en esa Administración técnica y capaz. En España la Inspección de Hacienda por muchas razones ha sido y es pieza clave en esas reformas y modificaciones".

[1] Narciso Amorós Rica, fue uno de los principales valedores de la idea de creación de las Semanas y se ocupó de la organización de sus primeras ediciones. Después, mantuvo una constante colaboración con ellas, desde los distintos y relevantes puestos que ocupó en la Administración y en la Cátedra.

XXXIII SEMANA (1985)

Intervención en la sesión de clausura de

D. MANUEL MARÍN ARIAS
Presidente de la Fundación

"Excelentísimo señor, Ilustrísimos señores, señoras y señores, queridos amigos y compañeros: Termina la XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero y me cabe, una vez más, hacer un pequeño y breve resumen de lo que ha sido y un capítulo de gracias.

Todos los años, cuando allá por el mes de Septiembre el Patronato de la Fundación, se reúne para escoger el tema de la próxima Semana, puedo aseguraros que es un duro y difícil esfuerzo. Tiene que ser un tema que, evidentemente, tenga una relación directa con los temas del Ministerio y de la Corporación, que es la base y sustento de la Fundación. Debe ser un tema que tenga un cierto interés general, debe ser un tema que presente aspectos jurídicos, económicos y que tenga una trascendencia social y, sobre todo, porque estas Semanas, desde hace treinta y tres años, no pretenden únicamente ejercer una labor didáctica, debe ser un tema que responda a un ejercicio de reflexión, de profundización de un colectivo determinado que constituye, insisto, la base de esta Fundación y donde los miembros de ese colectivo puedan participar en forma mayoritaria, si bien, como es norma general, en todas las Semanas, junto con personas que ocupen puestos destacados en la vida universitaria y personas que también aporten aspectos generales o experiencias de la sociedad. Y el éxito o fracaso de la Semana, en un tanto por ciento muy limitado, se debe al posible éxito de quienes escogen estos temas, pero en su mayor parte, no podemos olvidarlo, en la capacidad de autorreflexión de esta colectividad, en su interés por profundizar los temas y, en definitiva, por su curiosidad intelectual. Y, naturalmente, como la Corporación se ha agrandado y las experiencias personales son mayores, al ocupar puestos que no se limitan a los puros que tienen encomendados en cuanto a Inspectores de Hacienda, es de esperar que en los próximos años esa riqueza que todos debemos compartir de experiencia vaya aumentando. Pero, en definitiva, en esta Semana el tema la adhesión de España a las Comunidades Europeas parecía obligado porque respondía a todas las finalidades que he señalado anteriormente; era un tema de interés general, era un tema en que todos podíamos participar, era un tema necesario y, en definitiva, el transcurso de la Semana ha demostrado el éxito de la elección".

XXXVI SEMANA (1988)

Intervención en la sesión de clausura de

D. MIGUEL CRUZ AMORÓS
Presidente de la Fundación

"Ilustrísimo señor Subsecretario, señoras y señores, amigos y compañeros, vamos a proceder, un año más, a clausurar una Semana de Estudios de Derecho Financiero la XXXVI en ese caso, que nos permite continuar a trancas y barrancas, eso sí, una trayectoria intelectual y profesional que yo creo que no tiene demasiados precedentes en la historia de nuestros Derecho Financiero y cuyos resultados, además, tenemos la suerte de haberlos podido documentar y tenerlos a disposición de todos los que están interesados en esta materia, sean funcionarios, profesionales, contribuyentes o estudiantes de todas esas disciplinas.

A mi me parece que es bastante indiferente a estos efectos que a lo largo del tiempo de las Semanas las hayan organizado sucesivamente la Mutualidad Benéfica de los Inspectores Técnicos del Timbre del Estado, la Asociación Profesional de Inspectores Técnicos Fiscales, y ahora la Fundación para la promoción de los Estudios Financieros. Creo que es más importante que sobre todas las vicisitudes profesionales y orgánicas que hemos tenido haya prevalecido la preocupación intelectual, profesional y de actualización, de un grupo definido de funcionarios del Ministerio de Hacienda que se dedican principalmente a las tareas relacionadas con la política fiscal y presupuestaria.

En esta línea de continuidad y al mismo tiempo de superación y puesta al día, la Fundación, que detenta ahora este activo cultural que fue fruto de esa preocupación corporativa, una vez que ha terminado su proceso de constitución y de puesta en marcha, aspira no solo a conservar ese acervo que le fue encomendado, sino a proyectar su tarea científica y sus recursos sobre otras áreas y actividades sociales, para cumplir no solamente un papel de conservador o de sacerdote, de algo que le fue entregado en su momento, sino para cumplir unos objetivos estatutarios más amplios y más ambiciosos.

Por ello yo os invito a todos a que colaboréis con la Fundación –no todos estamos en ella- en la medida en que estéis interesados o consideréis que hay algo que aportar a los estudios financieros y tributarios.

La Fundación y sus miembros nos sentimos especialmente gratificados además por la presencia de esta Semana, lo he podido constatar personalmente, de los funcionarios de las últimas promociones del Cuerpo de Inspectores de Finanzas del Estado. Esto nos parece que confirma la vigencia de todas las inquietudes precedentes y la necesidad de seguir garantizando la continuidad de este trabajo y, al mismo tiempo, es un incentivo para continuar desarrollando estas actividades en el futuro".

XL SEMANAS DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO (1992)

D. FÉLIX DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN

En 1992, durante los días 16 a 19 de noviembre de 1992, se celebró la XL SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO recogiéndose en el correspondiente volumen (Instituto de Estudios Fiscales, 1996) las Ponencias y Comunicaciones aportadas. La presentación del mencionado volumen se realizó por FÉLIX DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN que durante algunos años desempeñó en la Junta de la Mutualidad de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado el cargo de Vocal "encargado" de la Semana. Testigo principal que cuenta con una brillante trayectoria profesional forjada a lo largo de muchos años, primero con ocasión de su condición de funcionario al servicio del Ministerio de Hacienda y, posteriormente, en su dedicación al asesoramiento jurídico privado, FÉLIX DE LUIS en la presentación de referencia lleva a cabo una magnifica exposición de cómo a lo largo de sus cuarenta años de existencia la Semana se había venido organizando y desarrollando, con particular mención de aquellos momentos más relevantes, tanto por razón de las personalidades participantes como de los temas tratados.

Seguidamente, por constituir un documento especialmente significativo en la historia de la Semana de Estudios de Derecho Financiero, se reproduce el texto de la Presentación a que nos estamos refiriendo.

PRESENTACIÓN

El 14 de enero de 1953 se inauguraba en Madrid la I Semana de Estudios de Derecho Financiero. Al clausurarla, don Santiago Basanta Silva, a la sazón Subsecretario de Hacienda, expresó su deseo de que aquella I Semana «fuese el preludio de otras muchas todavía mejores».

Muchos han sido los acontecimientos de relieve y los cambios profundos que desde entonces se han producido en España en numerosos campos y, desde luego, en el tributario; pero las Semanas de Derecho Financiero, por encima de unos y otros, han seguido celebrándose ininterrumpidamente durante estos cuarenta años, manteniendo siempre el alto nivel científico que adquirieron desde su primera edición, pero completando rápidamente su estructura y contenido, para convertirse, en muy poco tiempo, en uno de los acontecimientos culturales sobre temas financieros más importantes de nuestro país. El deseo del señor Basanta se ha cumplido con creces.

Las Semanas de Estudios de Derecho Financiero fueron creadas y organizadas durante sus primeros años por la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado y se pensaron inicialmente como un medio para perfeccionar la formación técnica de los funcionarios pertenecientes al Cuerpo patrocinador, mediante el examen en sus sesiones de temas específicos de su actividad profesional y del intercambio entre ellos de ideas y de experiencias obtenidas en el ejercicio de su actividad, al mismo tiempo que constituían motivo de encuentro y de convivencia entre Inspectores que, por estar destinados

en las Delegaciones de Hacienda de todas las provincias, tenían pocas oportunidades de estar en contacto. La capacidad profesional de este Cuerpo excedía claramente del cometido legal que tenían encomendado, centrado básicamente en la Inspección de un impuesto indudablemente de rango menor, aunque no exento de complejidad en su aplicación. Como válvula de escape, muchos de sus componentes buscaron su incorporación a las labores docentes de la Universidad o simplemente a las tareas de investigación sobre temas de Derecho Tributario o Hacienda Pública mediante publicaciones, conferencias y manifestaciones similares. La aparición de las Semanas de Derecho Financiero ofreció un marco muy adecuado para el impulso y sistematización de toda esta labor, con lo que casi inmediatamente quedó superado el planteamiento inicial de las mismas y en seguida abrieron sus puertas a los demás Cuerpos de Inspección y, en general, a todos los funcionarios del Ministerio de Hacienda.

Al recordar la contribución de los cuerpos inspectores al desarrollo, en nuestro país, del Derecho Tributario, es inevitable destacar los nombres de Fernando Sainz de Bujanda y Narciso Amorós Rica. El primero es considerado el «maestro» por antonomasia de esta disciplina del que se sienten discípulos no sólo los que han sido sus alumnos en las aulas universitarias, sino también un gran número de los que han conseguido obtener una cátedra de esta materia. Narciso Amorós, además de su docencia universitaria, desarrolló siempre una importante labor de orientación profesional de los inspectores que, sin duda, les ayudó mucho al mejor desempeño de su función; ha sido también impulsor de actividades editoriales que han supuesto una gran contribución a la labor de investigación del Derecho en el campo financiero y de la difusión de los frutos de la misma. Éste es el caso, concretamente, de la Editorial de Derecho Financiero, que durante un largo período tomó a su cargo la tarea de publicar los volúmenes que recogen el contenido de las Semanas, labor continuada, luego, por el Instituto de Estudios Fiscales.

El éxito alcanzado ya desde el principio puso de relieve que el interés por los temas que se abordaban en ellas trascendía con mucho del campo de la Administración y pronto se convirtieron en foro donde se estudiaban y debatían los temas más relevantes en cada momento de la Hacienda Pública y del Derecho Financiero, con intervención de destacados representantes de los sectores más afectados por ellos o que podían ofrecer mayores aportaciones para su análisis, desde la Universidad hasta la empresa pasando por altos cargos de nuestra Administración o de destacados representantes de las Administraciones Públicas extranjeras, junto a un plantel muy numeroso de Inspectores y otros funcionarios que compatibilizan el desempeño de su función con su preocupación por los problemas doctrinales.

Detrás del éxito de las Semanas de Estudios de Derecho Financiero ha estado siempre una cuidadosa organización de las mismas. Ésta es una tarea laboriosa que requiere tiempo, atención personal e importantes apoyos. Entendiéndolo así la Mutualidad del Cuerpo organizador encargó enseguida este cometido a uno de los miembros de su Junta de Gobierno. Era el «Vocal de la Semana». Yo desempeñé este puesto durante unos años y puedo dar fe de la atención que se prestaba a todos y cada uno de los aspectos de su desarrollo, así como la entusiasta colaboración que siempre encontré en mi tarea, en todos los niveles, desde el Presidente de la Mutualidad -en aquella etapa, José Ramón Fernández Bugallal- a los inspectores ingresados en la última promoción que con la asistencia a la I Semana que se celebraba recibían su espaldarazo definitivo como compañeros y pasaban a participar del patrimonio cultural del Cuerpo. Esto se reforzó durante mucho tiempo con la costumbre entrañable de que el número uno de cada promoción tomase a su cargo una de las Conferencias que se incluían en el programa de la Semana. El apoyo oficial a las Semanas procedía entonces de dos Centros Directivos del Ministerio: la Dirección General de Impuestos Indirectos, de la que dependían funcionalmente los inspectores Técnicos Fiscales del Estado, y la Secretaría General Técnica del Ministerio, en la que desde muy pronto encontraron destino una serie de Inspectores, y que, por su cometido, por su proyección internacional y por la importancia de su

biblioteca y de la documentación que poseía, podía ofrecer una valiosa información complementaria sobre los temas y planteamientos más novedosos en el campo de la Hacienda Pública, sobre las tendencias que predominaban en el Derecho comparado sobre la bibliografía que mejor permitía documentarse sobre ellos. Al recordar mi etapa de Vocal de la Semana no quiero dejar de mencionar que siempre conté con la colaboración directa de un compañero que asumía gustoso la tarea de compartir los esfuerzos que eran necesarios para coordinar debidamente todos los actos preparatorios. Este fue el caso, sucesivamente, de Carlos García de Vinuesa, Alberto Martínez Menique y José María Sánchez Cortés.

Cada Semana se planeaba con detalle desde varios meses antes, sin dejar nada a la improvisación. Lo primero era decidir el tema o los temas que iban a ser examinados en los coloquios. Se buscaban materias con contenido doctrinal y de interés práctico y que, por alguna circunstancia, tuviesen actualidad y, a ser posible, que no estuvieran demasiado estudiados o, al menos, que no hubiesen sido examinadas recientemente en otros actos similares[1]. Aunque, normalmente, las autoridades del Ministerio dejaban gran libertad a los organizadores, hubo algún tema que no mereció su aprobación. Recuerdo que para una de las Semanas a las que me estoy refiriendo se había seleccionado el de la parafiscalidad, que era un problema por el que en aquellos tiempos sentían una honda preocupación, dada la gran cantidad de exacciones de diversa índole que se exigían por varios departamentos y otros organismos públicos, tanto los empresarios que debían soportarlas como los tratadistas la Hacienda Pública, que insistían en los inconvenientes de que una masa importante de ingresos públicos quedase al margen de la disciplina que suponía el principio presupuestario de la unidad de Caja.

Ante esta situación, las altas esferas del Ministerio temieron que dar publicidad a la problemática y críticas a la parafiscalidad pudiese suscitar resistencia a la carga tributaria y prohibieron tajantemente que se tratase este tema; ni siquiera la gran capacidad negociadora de Francisco Fernández Ordóñez, que, como Secretario General Técnico, era entonces el principal valedor de las Semanas ante aquéllas, fue capaz de obtener la autorización, y hubo que cambiar de tema. No obstante, la parafiscalidad fue objeto de examen en otra Semana, algunos años después.

El tema elegido se desarrollaba en dos sesiones destinadas a los que se denominaban, con un cierto tropo gramatical, «los coloquios». Normalmente, en las dos sesiones se abordaba el mismo tema, contemplado desde enfoques distintos, aunque también algunas veces se utilizaban temas diferentes para cada unas de estas sesiones. En ellas participaba un gran número de personas, desempeñando diversos papeles. Primero estaban los ponentes, que hacían el planteamiento general del tema y cuya exposición se completaba con la de los dialogantes o ponentes parciales, que examinaban con mucho detenimiento aspectos concretos del tema y permitían a los oyentes contrastar sus criterios con los que se habían expuesto en la ponencia general. Un papel muy importante para la buena marcha de las sesiones era el del moderador, que daba entrada a cada uno de los participantes, procuraba que sus intervenciones se

[1] MANUEL MARIN ARIAS, en su intervención en la sesión de clausura de la XXXIII Semana, en su calidad de Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, explicó que: **"Todos los años, cuando allá por el mes de septiembre el Patronato de la Fundación se reúne para escoger el tema de la próxima Semana, puedo aseguraros que es un duro y difícil esfuerzo. Tiene que ser un tema que, evidentemente, tenga una relación directa con los temas del Ministerio y de la Corporación, que es la base y sustento de la Fundación. Debe ser un tema que tenga un cierto interés general, debe ser un tema que presente aspectos jurídicos, económicos y que tenga una trascendencia social y, sobre todo, porque estas Semanas, desde hace treinta y tres años, no pretenden únicamente ejercer una labor didáctica, debe ser un tema que responda a un ejercicio de reflexión, de profundización de un colectivo determinado que constituye, insisto, la base de esta Fundación y donde los miembros de ese colectivo puedan participar en forma mayoritaria, si bien, como es norma general, en todas las Semanas junto con personas que ocupen puestos destacados en la vida universitaria y personas que también aporten aspectos generales o experiencias de la sociedad".**

ajustasen al tiempo previsto, lo que a veces no era fácil, y dirigían el coloquio final en el que intervenían todos los asistentes que lo deseaban, la intervención de los moderadores reflejaba bastante su talante personal y creo que tenían una influencia no despreciable en que los coloquios se llevasen a cabo de forma ordenada y hasta el grado de amenidad de los mismos. Como paradigma de moderador me parece que puede recordarse a Paco Guijarro, con su gran capacidad de síntesis y de esquematizar sistemáticamente las más complejas materias. Existían, por último, los comunicantes que enviaban un trabajo por escrito verdaderos estudios monográficos sobre puntos aún más concretos que los desarrollados por los ponentes parciales; no los exponían oralmente, pero sí se incorporaban a los tomos de las Semanas, con lo que éstos contenían un tratamiento verdaderamente exhaustivo del tema de que se había tratado.

Otra preocupación que estaba siempre muy presente al programar las Semanas era tratar de equilibrar la dedicación prestada a las dos vertientes de la actividad financiera, el Derecho Tributario y la Política Fiscal, para que estuviesen interesados por ellos, tanto los que tenían una vocación fundamentalmente jurídica como los que se ocupaban de los problemas de la Hacienda Pública desde el campo de la Economía. Serán pocos los aspectos realmente importantes de estas dos disciplinas que no hayan sido tratados de alguna forma en los actos de las Semanas; si se procesasen los índices de los volúmenes que los recogen se obtendría, sin duda, un esquema completísimo del contenido y la evolución de ambas que podría servir de guía para la publicación de cualquier tratado sobre la materia. Pienso que esto podría ser muy bien objeto de una tesis doctoral[2]. Muchos temas fundamentales de la Hacienda Pública, en sus dos vertientes, fueron tratados de forma exhaustiva en algunos de los coloquios, de manera que para su estudio es imprescindible consultar el volumen en el que se recogen.

Se cuidaba también mucho la elección de las personas a las que se invitaba a desempeñar los distintos papeles que se desarrollaban durante las Semanas y, en la gran mayoría de los casos, los invitados aceptaban con gran complacencia, incluso, más de una vez, alguna persona se anticipó indicando a los organizadores que les satisfacería mucho intervenir en las Semanas. Participaba siempre un número considerable de inspectores y, junto a ellos, aportaban también contingentes importantes de participantes otros Cuerpos de la Administración Pública, las cátedras universitarias, la empresa y sus organizaciones y, en general, todas las entidades, corporaciones o personalidades que guardaban relación con los temas que se debatían o de las que se esperaba que, por cualquier circunstancia, podían realizar aportaciones valiosas.

Los actos de las Semanas constituían una buena caja de resonancia de la valía de los funcionarios que empezaban a destacar o que habían mostrado ya unas condiciones que hacían predecirles una carrera administrativa o, incluso, política brillante, Ya en la III Semana, en 1955, pronunció una conferencia sobre los «Aspectos temporales dé la relación tributaria» Antonio Barrera de Irimo, entonces inspector del Timbre en la Delegación de Hacienda de Guadalajara, que se convirtió en seguida en una de las grandes figuras del Cuerpo, y que más adelante sería Ministro de Hacienda y Vicepresidente económico. Todavía recuerdo con deleite la brillantez de la intervención de su sucesor en estos cargos, Rafael Cabello de Alba, en los coloquios que se celebraron en la XX Semana sobre las relaciones fiscales internacionales, y en diversos tomos de las Semanas queda constancia, asimismo, del magisterio indiscutido de Enrique Fuentes Quintana, otro Vicepresidente económico, que ha participado con asiduidad en los actos de las Semanas.

[2] En 1962, la Editorial de Derecho Financiero publicó una separata con los índices de las diez primeras Semanas, y en 1979, el Instituto de Estudios Fiscales, editó una publicación en la que se recogía el contenido de las veinticinco primeras semanas, clasificado por voces, materias y autores. Son dos trabajos de indudable utilidad, pero sería bueno que alguien se decidiera a ir más lejos y elaborase un índice único de todo lo tratado en las cuarenta Semanas ordenando sistemáticamente todos los temas abordados en ellas.

La conferencia de apertura de la XXXVI Semana quedó a cargo de Pedro Solbes, el actual titular de la Cartera de Economía y Hacienda. Repasando los índices de los tomos de las Semanas aparecen con frecuencia, incluso, a veces actuando simplemente como comunicantes, personas que más tarde estuvieron al frente de distintos Departamentos Ministeriales. La lista es muy larga y muy prestigiosa: Antonio Barrera de Irimo, Miguel Boyer, Rafael Cabello de Alba, Juan José Espinosa, Francisco Fernández Ordóñez, Jaime García Añoveros, Pedro Solbes y Juan Miguel Villar Mir, han sido Ministros de Hacienda o de Economía y Hacienda; Enrique Fuentes Quintana fue Vicepresidente para Asuntos Económicos, y José Borrell Fontelles, Pío Cabanillas, José Luis Cerón, Licinio de la Fuente, José García Hernández, Manuel Fraga Iribarne, José Enrique Martínez Genique, Cruz Martínez Esteruelas, Alberto Oliart, Luis Ortiz, Carlos Pérez de Bricio, Álvaro Rengifo, Juan Rovira Tarazana, Joaquín Ruiz Giménez y Federico Silva Muñoz, han regido otros Ministerios. Y aún podrían añadirse a esta lista los nombres de los Ministros que inauguraron o clausuraron las Semanas ya con este carácter. Un ejercicio similar podría hacerse, con resultado muy parecido, con otros cargos también de gran relevancia económica o financiera, como los de Gobernador del Banco de España o Síndico de la Bolsa.

El acto más solemne de las Semanas ha sido siempre la conferencia de clausura a cargo, normalmente, de una personalidad muy relevante del mundo de la política o de otros campos. Naturalmente, en estos casos el tema de la conferencia queda a elección del conferenciante y unas veces ha estado relacionado con los coloquios y otras no. Como ejemplo de la apertura de las Semanas a otros campos pueden recordarse como conferenciantes de la sesión de clausura al Arzobispo de Madrid, don Casimiro Morcillo, que clausuró la XIII Semana, en la que se había examinado a fondo la problemática de la equidad en la distribución de la renta nacional, la carga tributaria y el gasto público, y que impartió doctrina sobre la «Producción y justa distribución de los bienes»; a don Jesús Pabón Suárez de Urbina, Director en aquel momento de la Real Academia de la Historia, que para clausurar la XXI Semana nos deleitó con una conferencia titulada «En torno a la revolución técnica», hasta llegar a la Semana que recoge este tomo, en la que el Alcalde de Madrid, nuestro compañero José María Álvarez del Manzano, volvió a traer a este foro la preocupación por los problemas financieros de las entidades locales y defendió la necesidad de una ley de capitalidad para Madrid.

Después de clausurada una Semana todavía quedaba la última batalla: la publicación del tomo que recogiese todo lo actuado ella. Todo el que haya tenido alguna relación con la publicación de un libro, sobre todo si en él se recogen aportaciones de varios autores, sabe bien la lucha que hay que mantener para conseguir que todos envíen a tiempo el texto de sus intervenciones y, posteriormente, las galeradas, una vez corregidas. Basta que uno solo no cumpla para que se retrase toda la publicación y siempre hay alguien que quiere hacer correcciones de última hora o a quien le ha surgido algún imprevisto que le impide concentrarse en este tema. El editor está cogido en medio, entre la imprenta que le exige que se cumplan los plazos convenidos bajo la amenaza de pasar por delante otros trabajos, y los autores que no suelen comprender la razón de tanta prisa. Pero también en este aspecto las Semanas han tenido éxito y cuando estas líneas vean la luz estarán ya en la calle cuarenta tomos voluminosos, densos de contenido y bien editados que ocuparán un amplio espacio en los anaqueles de los que posean la colección completa. Pero lo importante es la obra en su conjunto. Enmarcados en ella cada uno de los volúmenes de las Semanas son no sólo unos excelentes estudios monográficos, sino capítulos de un compendio no menos excelente de la ciencia financiera.

Sin duda, los Cuerpos o los Centros que integran el Ministerio de Hacienda han publicado, a lo largo de estos cuarenta años, en distintas ocasiones y por distintos motivos, obras parangonables, en cuanto al interés del tema tratado, el nivel científico e incluso la concentración de firmas destacadas, a los tomos de

las Semanas de Derecho Financiero, pero la singularidad de éstas estriba en su continuidad no sólo en el empeño, sino en el modo de realizarlo: cuarenta años de labor bien hecha y, como consecuencia, de acierto.

Quizá podrían escogerse algunas Semanas que han destacado sobre las demás por la novedad o el interés que presentaba en aquel momento el tema tratado en ellas, por la profundidad o la brillantez de las intervenciones de los ponentes o de otros participantes, o por haber agotado totalmente la materia estudiada; pero, considerando aisladamente todos y cada uno de los tomos publicados, será muy difícil que nadie niegue que cada uno de ellos constituye una aportación valiosa para el conocimiento y el estudio de la ciencia financiera. Un buen ejemplo de acierto en la elección del tema pude ser el de la XVII Semana, celebrada en 1972, en la que se estudió de forma casi exhaustiva y con gran profundidad toda la problemática del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las posibilidades de su implantación en España, trece años antes de que la ley 30/1985 incorporase esta figura a nuestro sistema tributario, y ya en la XV Semana se habían presentado varias comunicaciones sobre este tema. En la XXX Semana se volvió sobre este tema, incluyendo ya el análisis de la regulación española de esta figura.

Aunque ésta ha sido un tónica general de las Semanas, creo que, por lo completo del estudio realizado, puede destacarse el examen que se llevó a cabo en la XXXIII Semana de la problemática comunitaria no sólo en cuanto a la armonización fiscal, sino en otros aspectos también de gran interés, como el régimen jurídico y las cuestiones financieras. Como ponencias capaces de colocar en los primeros puestos de la clasificación a las Semanas que las recogen, yo, personalmente, escogería las que desarrollaron, respectivamente, en la XVIII Semana, Enrique Fuentes Quintana, sobre la Política Fiscal Antiinflacionista, y en la XIX, Fernando Sainz de Bujanda, sobre las Fuentes del Derecho Tributario. Estos dos catedráticos eran entonces, y han seguido siendo durante muchos años, la máximas figuras de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario y, cada uno de ellos, expusieron de forma insuperable la esencia de dos temas básicos de sus respectivas disciplinas. Junto a ellas, creo que puede situarse la que desarrolló, en la XX Semana, José Luis de Juan, que acababa de ser nombrado por entonces Vicepresidente del Comité Fiscal de la O.C.D.E. -primer español que ocupaba este cargo- y que tenía los máximos conocimientos sobre el tema tratado.

Las palabras con las que comenzó Fernando Sainz de Bujanda el desarrollo de su ponencia -que consideraba ya en 1971 que las Semanas de Derecho Financiero eran «casi venerables»-, podían muy bien haber sido formuladas por varias otras personas que nunca regatearon su contribución para el mejor éxito de las mismas y que fueron desempeñando en ellas los distintos papeles que se les encomendaban: «Me veo de nuevo en presencia de ustedes en estas entrañables, ya casi venerables, Semanas de Estudios de Derecho Financiero. Mi intervención en estos trabajos se ha producido, según los años, para asumir y comentar las labores realizadas, para pronunciar conferencias o intervenir en los debates, para actuar como moderador o, en fin, como ahora ocurre, para asumir la función de ponente.»

Para comentar la organización de las Semanas, me he permitido acudir a mis recuerdos de Vocal encargado de las mismas en la primera mitad de los años setenta, quizá movido un poco por la nostalgia y porque, naturalmente, ésta es la etapa que conozco mejor, pero su estructura sigue siendo básicamente la misma; me imagino que los actuales organizadores encontrarán dificultades similares a las de entonces y estoy seguro de que para resolverlas pondrán el mismo entusiasmo y la misma ilusión que poníamos nosotros. Así lo demuestra el éxito que siguen teniendo las Semanas.

La tarea -y el honor- de organizar la Semanas pasó a partir de 1977 a la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, entidad que, como dijo su actual Presidente, Miguel Cruz Amorós, en su intervención en la sesión de clausura de la XXXVI Semana, «detenta ahora este activo cultural que fue

fruto de esa preocupación corporativa», con el compromiso de conservar el acervo que le fue encomendado. Hay que agradecer al Grupo de compañeros [3] que tuvo la preocupación de impedir que la brillante andadura de las Semanas de Derecho Financiero pudiera quedar interrumpida por avatares administrativos, el que las hayan dotado del vehículo jurídico más adecuado para el desarrollo de una labor cultural de este tipo. Las Semanas continúan y es de esperar que continúen por mucho tiempo, manteniendo sus características tradicionales, de rigor científico, de preocupación por abordar los temas de máxima actualidad, apertura hacia otras esferas de la Administración y hacia la sociedad en general, y de actuar como punta de lanza en el examen de las nuevas instituciones y de los planteamientos de futuro. Miguel Cruz, en la intervención a la que me acabo de referir, mostraba su satisfacción al comprobar la participación en las sesiones de los funcionarios de las últimas promociones. Como he comentado al principio, éste fue siempre un gran anhelo de los organizadores de las Semanas y es la mejor garantía de su permanencia.

He dicho en otro lugar que las Semanas de Estudios de Derecho Financiero constituyen, muy justificadamente, el orgullo de los Inspectores de Finanzas del Estado y que son un lujo de la Administración Tributaria española. Me complace repetir aquí esta opinión para que, al incorporarse a los volúmenes de las Semanas, adquiera permanencia, y para que sirva de base a la sugerencia que me permito hacer a los actuales organizadores de que piensen si no ha llegado ya el momento de tratar de conseguir el reconocimiento público del gran mérito que supone el mantenimiento ininterrumpido de una aportación cultural de esta importancia a lo largo de cuarenta años.

A partir de la IX Semana se incorporaron a ella los coloquios que se fueron desarrollando paulativamente para convertirse pronto en pieza esencial de la Semana. En la foto, Felix de Luis Diaz de Monasterio-Guren interviniendo en uno de los coloquios celebrados en la XIV Semana (1966).

[3] La Escritura Pública de constitución fue otorgada el 1 de Abril de 1980, por Narciso Amorós Rica, Miguel Cruz Gómez y Salvador Villanueva Segura que ostentó la representación de la Asociación Profesional de Inspectores Técnicos Fiscales. El mismo día se adhirieron a la escritura otros diez Inspectores Técnicos Fiscales.

II

CARACTERÍSTICAS MÁS DESTACADAS DE LAS SEMANAS

LAS SEMANAS: ESTÍMULO Y RETO PERSONAL

Por José María Álvarez del Manzano y López del Hierro

Agradezco mucho la invitación para participar en el estudio sobre lo que han sido las Semanas de Derecho Financiero a lo largo de sus 50 años, y sólo me atrevo exponer mi experiencia personal en relación a las mismas porque estoy convencido de que compañeros con más solvencia podrán realizar un análisis más certero de lo que han sido estas Semanas.

Me limitaré, por tanto a dejar constancia de la importancia que para mí han tenido -y tienen- las Semanas pero, singularmente, lo que han supuesto de estímulo y reto profesional.

En mi ya larga vida profesional, en la que he desempeñado diversas labores, en servicio fundamentalmente de los Intereses Públicos, no he podido, mi querido, olvidar mis inicios profesionales.

La ilusión de ingresar en el Cuerpo de Inspectores Técnicos Timbre del Estado -la última promoción que llevó este nombre porque a los pocos meses nos convertíamos en Inspectores Técnicos Fiscales- ha marcado toda mi vida profesional, y también mi vida familiar y de amistad.

Han sido luego muchas las labores diferentes que he desempeñado, de todas guardo un buen recuerdo, pero sin duda la Alcaldía -tantos años- ha dejado en mí una profunda huella.

En todo caso ahora, al hablar de las Semanas de Derecho Financiero, siento muy vivos mis sentimientos de agradecimiento a todos mis compañeros y amigos que, con generosidad, me dejaron participar en ellas. Por eso reitero que mis reflexiones sobre las Semanas son sólo mi personal opinión sobre las mismas.

Cuando ingresé en el Cuerpo de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado -y así se llamaba uno de los Cuerpos Especiales del Ministerio de Hacienda con mayor prestigio- que luego pasó a llamarse de varias formas, hasta ir -siguiendo el criterio imperante- de la globalización, cambiando su denominación -y competencias, hasta el día de hoy- me hizo una gran ilusión no sólo haber ganado aquellas muy difíciles oposiciones -por cierto el mejor sistema para ingresar en la Administración...- sino el haberme incorporado a un grupo de personas de alto nivel intelectual y moral.

Efectivamente lo primero que descubrí cuando me incorporé al "Cuerpo" fue el valioso conjunto de personas que lo integraban. Buenos profesionales, conocedores de la Administración y deseosos de mantener sus conocimientos profesionales y de hacerlos valer en beneficio de la sociedad y del Estado, a través del Ministerio en donde estaban integrados.

Es decir que no sólo cumplían - y bien- con las obligaciones que tenían que desempeñar en su función Inspectora sino que, sacando tiempo de sus actividades familiares o de ocio, dedicaban una parte importante de ese tiempo a prepararse profesionalmente, aumentando y perfeccionando sus conocimientos.

De esta manera, habían constituido un Cuerpo de la Administración de muy alto nivel intelectual y profesional.

Así que al tomar posesión de los puestos de trabajo, todos los que integrábamos nuestra promoción - sólo ocho ingresamos en el año 1963- nos dimos cuenta de que no nos bastaría con cumplir con nuestro trabajo para incorporarnos de verdad al "Cuerpo" sino que teníamos que esforzarnos en mantener el mismo nivel intelectual y profesional que allí habíamos encontrado, o al menos intentarlo.

Y ésta fue -me parece a mí- la razón de la existencia de las Semanas de Derecho Financiero que, como todo en la vida, se fueron por un lado perfeccionando y por otro perdiendo parte del carácter con el que habían nacido.

Eran un buen motivo para reunirnos todos los que componíamos el " Cuerpo de Inspectores", conocernos entre sí y con nuestras familias y a su vez adelantar y compartir nuestras experiencias y conocimientos profesionales.

Las "Semanas" constituían el motivo central de nuestra reuniones y allí aprendimos lo que nuestros compañeros mayores nos enseñaban y al mismo tiempo, era un estímulo para ir incorporándonos a ese buen quehacer profesional.

Todos queríamos -superando los primeros momentos de agobio-participar de una u otra forma, en el desarrollo de las Semanas, y así nos atrevíamos con una ponencia, una comunicación, o una participación en los coloquios, aunque algunos empezamos por colaborar en la misma organización.

De esta suerte se logró un conjunto de estudios muy importantes, que se han ido actualizando sobre los temas profesionales que, de modo especial, afectan al Derecho Financiero, a la Hacienda Pública, o la Económica en general.

Siguiendo el rastro histórico -como se puede comprobar en este estudio-de las Semanas, se puede uno hacer idea clara de la evolución del Sistema impositivo Español, de las peculiaridades de ciertos tributos, algunos ya desaparecidos -como el que originalmente era nuestra competencia- de algunos "nuevos" - entonces- como el del Valor Añadido, referencias al Derecho comparado o a las ideas que dieron lugar a Reformas Tributarias, entre otros muchos temas.

Pero también, si se sigue el rastro de las personas que han ido participando en las Semanas, en unas u otras actividades, encontraremos una importante pléyade de personalidades que, no sólo ejercían -y bien- sus funciones, sino que han ido nutriendo puestos de relevancia social y política, demostrando así el nivel de las propias Semanas.

Las Semanas han cumplido de esta forma el deseo de sus fundadores de mantener vivo el espíritu de servicio de los integrantes del Cuerpo al que pertenecían y que afortunadamente, la Fundación para la Promoción de Estudios Financieros, ha sabido recoger, sostener e impulsar cuando la Mutualidad de nuestro Cuerpo se transformó.

No puedo olvidar al hablar de los Fundadores de las semanas, a Francisco Guijarro a Fernando Santaolalla y Antonio Barrera de Irimo que, sin duda, con otros muchos compañeros, dieron viabilidad y prestigio a las Semanas.

Con el paso del tiempo se puede extraer algunas conclusiones:

Las Semana sirvieron -y sirven- para incrementar la doctrina sobre materias muy especializadas, pero muy importantes, como las que a lo largo de tantos años se han estudiado.

Las semanas han contribuido eficazmente a la mejor preparación y formación profesional de muchos servidores de los Intereses Públicos.

La Semanas han facilitado el estudio desarrollo de la Legislación Fiscal y Financiera de España.

Las Semanas -y esto es una opinión muy particular -han fomentado la amistad entre los componentes de uno de los mejores y más prestigiosos Grupos de Funcionarios ubicados en el Ministerio de Hacienda .

Es buena ocasión para reivindicar la importancia de la Función Pública, su necesaria objetividad en el cumplimiento de su misión y de la forma de acceder a la misma. El Estado, y también el resto de las Instituciones Públicas, precisan de una Administración no muy amplia pero muy competente para situarse en igualdad de condiciones, con las actividades privadas y para eso es necesario una buena selección de personal y una retribución más adecuada.

Pero, en definitiva, lo importante es resaltar que las Semanas a lo largo de tantos años, han sido exponente del deseo de fortalecer el buen quehacer de nuestra Hacienda Pública dotando de una base técnica que permitiera su aplicación práctica, en beneficio, en definitiva, de los contribuyentes que, al fin, somos todos.

DE LA LEY DEL TIMBRE AL SIGLO XXI …..

Por José Luis de Juan Peñalosa

La lectura o una simple ojeada a las páginas que siguen pudiera inducir a considerar este tomo como una recopilación de las Semanas de Estudios de Derecho Financiero, cincuenta años transcurridos, con una selección de unos cuantos trabajos representativos de las distintas épocas por las que atraviesa el largo y ancho camino de la historia fiscal, económica y financiera de España. Y es verdad, en estas páginas está un capítulo muy señero de esa historia que comenzó en 1.953 y ha llegado hasta hoy, perpetuándose en generaciones sucesivas y atravesando momentos históricos de variado signo. No es esta visión retroactiva, inevitablemente nostálgica, la única que subyace en el Tomo. No quiere ser éste el fin de ninguna historia, antes al contrario pretende dar un nuevo impulso para que no se interrumpa el devenir de las "Semanas" y, en la medida de lo posible, adquieran mayor envergadura.

De la selección de trabajos que hemos hecho, uno de los primeros se refiere al "Impuesto de Timbre y la contratación agrícola" y se ha seleccionado deliberadamente para dejar constancia de donde vienen las "Semanas". Un origen humilde, primario y visto con ojos de hoy, arcaico. Y, sin embargo, significó un salto a la modernidad sobre el vacío de años y años sin pulso –años de postguerra- en nuestra historia fiscal cuya última luz avistada en la lejanía de los tiempos databa de Flores de Lemus, Viñuales y algún chispazo de la época Larraz. De ese tiempo era la Ley de Timbre de 1.932, la misma fecha en que Agustín Viñuales –con Flores como inspirador- presentaba en la Sociedad de Naciones el llamado "sistema español de cifra relativa" a requerimiento de la propia organización mundial, que recurrió a los llamados cuatro sabios, para iniciar el largo proceso de conseguir unas líneas maestras para facilitar el intercambio entre naciones, de capitales, trabajo y técnica suprimiendo o evitando la barrera de la doble imposición[1].

Esa Ley de Timbre es la primera piedra de las "Semanas". Cuando desde el hontanar de este comienzo de siglo XXI leemos, un tanto benévolamente o con cierta ironía los primeros tomos de las "Semanas", no podemos menos que recordar –los que se acuerden- el entusiástico esfuerzo de "teorización" sobre el "papel sellado" del que nos habla Quevedo en su prisión en la torre de Juan Abad. Se escribía del Timbre-valor, del Timbre-dimensión, de productos marcados, del salto al timbre a metálico, etc., como descubrimientos fiscales de importancia. Era el puente que enlazaba con las viejas alcabalas, casi

[1] Junto con el documento español, bajo el número C73.M38.1932IIA y con el título "L´imposition des entreprises étrangères et nationales. Étude sur la legislation fiscale et les méthodes de ventilation des benefices des entreprises travaillant dans plusieurs pays", se presentaron los trabajos de Francia, Alemania, Reino Unido y los EE.UU.- (Su traducción al español se publicó en "Hacienda Pública Española".- nº 46 precedida de un comentario de Luis del Arco).

medievales. El puente que desde 1.955 y reforma de 1.964 nos llevó a un impuesto multifásico, en cascada, sobre las ventas, al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas o I.G.T.E. en definitiva y a estudiar los balbuceos de ese invento alemán, rebautizado por los franceses, que llamamos I.V.A. Fuentes Quintana lo considera una idea española cuyo embrión eran, precisamente, las alcabalas.

Una de las virtudes de las "Semanas" fue la plena autoconsciencia de su origen humilde y de sus propias limitaciones. Los primeros padres de las "Semanas" abrieron inmediatamente las puertas y ventanas a toda teoría fiscal y económica, a todo el elenco de impuestos, tributos y parafiscalidad, a todas las personas que, desde la administración a la cátedra y la doctrina, pudiera aportar conocimientos. Su adaptación a la sociedad y al momento ha sido total. En una etapa de encerramiento social al exterior, se abrieron fronteras a los expertos de afuera, las "Semanas" se internacionalizaron y sirvieron para salir o dejar entrar a quienes podían enseñar lo que se hacía en otros ámbitos.

Las "Semanas" se hicieron vehículo portador de doctrinas que estructuraron nuestro sistema fiscal. La sistematización italiana de la relación jurídico-tributaria –Giannini, Gangemi, Berliri, etc.- nos llegó a través de Sainz de Bujanda uno de los iniciadores de las Semanas ("Hacienda y Derecho") y tantos otros hasta plasmar en la Ley General Tributaria de 1.963 de la que todavía perdura su impronta, en la de 2.003. Las "Semanas" se hicieron eco profundo y extenso del informe "Carter" dedicándole una Semana completa antes de tener plasmación en nuestra legislación. La Reforma de 1.964 supuso la superación de la gloriosa Contribución de Utilidades de 1.922 y sus impuestos cedulares. Se dio cuenta de los trabajos de la O.C.D.E. y sus Modelos que dejaron su huella en nuestras leyes fiscales y se inició la red de Convenios con los países europeos y de otros continentes. Gracias a las "Semanas", en gran parte, España se puso en marcha acompasada con el resto de las naciones. Por ello este tomo quiere trascender de los trabajos seleccionados, de la lista inabarcable de autores y temas para poner el énfasis en su sustrato que no es otro sino decir que las "Semanas" han sido unas arterias por las que ha fluido el impulso de mantener la tensión vital de nuestra fiscalidad.

El panorama fiscal actual induce a creer que las "Semanas" tienen el campo libre para seguir su derrotero. Hoy el terreno fiscal no es el pobre erial de 1.953, año en el que el Timbre del Estado ofrecía un asidero para empezar. Hoy la riqueza del panorama es enorme y el único problema es elegir. El I.V.A. es un impuesto europeo que no ha llegado a madurar del todo, sigue respondiendo a una traza provisional -imposición en destino- que no se atreve a superar del todo para llegar a la imposición en origen. La imposición de sociedades solo ha dado pasos sectoriales de armonización -matriz, filial, fusiones- hasta el último hito de la imposición sobre el ahorro. La llamada constitución europea no da ningún paso adelante en este punto manteniéndose alejada de dar estructura europea a la imposición de la renta en su propósito de crear un mercado único sin cortapisas. Lo que no quiere decir que la imposición directa esté quieta, antes al contrario la iniciativa de la doctrina y las organizaciones europeas han puesto en marcha la idea de un "nuevo" sistema para el I. de Sociedades con cálculo de la base en un punto único, el país de residencia ("Home State Taxation") con reparto entre filiales y sucursales a través de índices que se parecen mucho al viejo "sistema español de cifra relativa", todo ello para evitar o paliar la grave distorsión de los precios de transferencia. El Tribunal de Luxemburgo va abriendo brecha en la armonización a través de sus sentencias, eliminando las barreras de la discriminación, apoyando sin temor las libertades de establecimiento y lo que es muy significativo estableciendo nuevos principios tributarios que algún día tendrán plasmación en una futura Ley General Tributaria. La armonización se produce parcialmente con la densa red de Convenios de Doble imposición y la aparición de cláusulas como la de nación más favorecida que ya figura inserta en algunos Convenios españoles. La red de Directivas o leyes marco -la del Ahorro entre ellas- que prevén la cooperación eficaz entre Administraciones hace vislumbrar una nueva era en la

organización del entramado de nuestras administraciones fiscales. El etcétera puede ser muy largo, nacen nuevas figuras y languidecen algunas que teníamos por sólidas y perennes (establecimiento permanente), la comercialización electrónica, ...

Hemos entrado en una etapa inestable y llena, eso sí, de promesas. La ciudadanía europea ¿conducirá a una noción única de residencia fiscal? ¿y con ello a una armonización paulatina del I.R.P.F.? Las cláusulas de nación más favorecida insertas en los Convenios ¿nos llevarán a un Convenio de Doble Imposición, único, entre "Europa" y otros países? De ello se habla hoy en Europa.

Sería una deserción que las "Semanas" no hiciesen frente, con las nuevas generaciones en cabeza, a este futuro tan problemático pero tan sugerente. Este Tomo no es solo un autohomenaje de quienes la han hecho llegar hasta aquí. Quisiera ser el cincuentenario que abre la carrera del centenario.

El entonces Príncipe y actual Rey de España D. Juan Carlos departiendo con José Luis De Juan, en una de las sesiones de trabajo de la XIV Semana de Estudios Financieros (1966).

..... Y UN HOMENAJE A "EL QUIJOTE"

Quiere la fortuna que celebremos este cincuentenario al mismo tiempo que el cuarto centenario de El Quijote. Este tomo no quiere dejar pasar la oportunidad de rendir un homenaje sencillo a nuestra novela universal. Quien la haya leído con disfrute y con un poco de deformación profesional tributaria encontrará en sus páginas no un tratado de derecho fiscal -afortunadamente- pero sí algunas pinceladas curiosas que dejan entrever el "segundo" oficio, el de Inspector de Hacienda, de Cervantes. Solo unas pocas muestras.

Es conocida la libranza pollinesca del Cap. XXV (Iª parte): *"Mandara vuestra merced, por esta primera de pollinos, señora sobrina, dar a Sancho Panza, mi escudero, tres de los cinco que dejé en casa y están*

a cargo de vuestra merced. Los cuales tres pollinos se los mandó librar y pagar por otros tantos aquí recibidos de contado; que con ésta y con su carta de pago serán bien dados. Fecha en las entrañas de Sierra Morena, a veinte y dos de Agosto del presente año". Libranza inválida por estar hecha en libro de memoria y no en papel que permita su ejecución.

Muy clara tenía D. Quijote la definición de exención tributaria y el principio de legalidad:

".... y por esto no estaba obligado a pagar nada que así estaba escrito en los aranceles de la caballería andantesca ....." (Cap. XXV, Iª parte).

"Quien fue el mentecato, vuelvo a decir, que no sabe que no hay secutoria de hidalgo con tantas preeminencias ni exenciones como la que adquiere un caballero andante el día que se arma caballero y se entrega al duro ejercicio de la caballería. ¿Qué caballero andante pago pecho, alcabala, chapin de la reina, moneda forera, portazgo ni barca?". Todo ello tras la pugnaz discusión sobre yelmo y bacia de barbero, albarda y jaez.

Y las remuneraciones en especie: *"Sólo sé que todos servían a merced y que cuando menos se lo pensaban, si a sus señores les había corrido bien la suerte, se hallaban premiados con una ínsula, o con otra cosa equivalente y, por lo menos, quedaban con título y señoría".*

El principio constitucional de no confiscatoriedad sobre el que juzga Sancho en Barataria: *"Señores, yo soy pobre ganadero de ganado de cerda, y esta mañana salía deste lugar de vender, con perdón sea dicho, cuatro puercos que me llevaron de alcabalas y socaliñas poco menos de lo que ellos valían; ....."*.

Y no se priva Cervantes de hablarnos de la moderación salarial y precios, de la propiedad intelectual, del principio del beneficio versus principio de capacidad de pago, de las anotaciones en cuenta, de las liberalidades y hasta del "know-how" cuando nos da el secreto, no de la Coca Cola, sino del bálsamo de Fierabrás (aceite, vino, sal y romero).

LA COLABORACIÓN SOCIAL EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA

Por César Albiñana García-Quintana

Me invita Félix de Luis Díaz de Monasterio-Guren, en representación del grupo coordinador de la obra conmemorativa de la *Semana de Estudios de Derecho Financiero* que en este año alcanza su número cincuenta, a que participe en ella con una colaboración sobre un tema que deja a mi elección.

He de agradecer el honor que me hace Félix de Luis, que nunca regateó su valía y su esfuerzo en la organización y desarrollo de las sesiones de carácter doctrinal que desde el año 1953 se han venido celebrando incorporando las aportaciones a la referida publicación.

En esta nota introductoria no puede faltar la mención de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado, que creó y patrocinó las *Semanas* hasta el año 1977 en que su sucesora fue la actual Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

No he de reiterar el rigor científico y los méritos de los estudios y análisis que en toda ocasión estuvieron `presentes en las referidas *Semanas*, pero sí he de anotar que en publicación relativa a la construcción del Derecho tributario en España (Madrid, 1993), no dudé en suscribir el siguiente párrafo: "Al Cuerpo de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado (con otras denominaciones en épocas sucesivas) corresponde el mérito de la instauración de las Semanas de Derecho Financiero, que el Instituto de Estudios Fiscales publica anualmente. Hasta hoy la XL Semana con contenido preponderantemente tributario sin desatender materias vinculadas de uno u otro modo al tributo, constituyen otra prueba más del nivel que los estudios de Derecho tributario iba alcanzando en España".

- I -

La Comisión redactora del anteproyecto de Ley General Tributaria creada por iniciativa de D. Antonio Barrera de Irimo, a la sazón Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda, presidida por D. Adolfo Díaz Ambrona y que desarrolló sus tareas entre los días 14.7.1961 y 31.5.1963 (más antecedentes en la rev. *Crónica Tributaria* núm. 50/1984), se limitó a proponer que el régimen de estimación objetiva, singular o global, determinará la base tributaria mediante signos, índices o módulos previstos en la Ley específica de cada tributo (art. 65, apartado 1) y, asimismo, que la estimación global de la base tributaria se fundará en los estudios económicos de actividades lucrativas homogéneas (apartado 2 del mismo artículo).

El transcrito texto del anteproyecto de Ley General Tributaria fue acordado silenciando las evaluaciones globales y los convenios con los contribuyentes a pesar de que en dicha época estaban vigentes los preceptos de la ley de 26 de diciembre de 1957, que implantaron y regularon los referidos regímenes de estimación de bases imponibles o cuotas tributarias.

El proyecto de ley remitido a las Cortes Españolas que sucedió al anteproyecto de la aludida Comisión redactora incluyó un capítulo en el título III relativo a la gestión tributaria (arts. 96 y sigs.) con el epígrafe: "La colaboración social en la gestión tributaria", que motivó y fundamentó el excelente estudio del maestro Sainz de Bujanda: "La gran paradoja de la Ley General Tributaria" (*Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, págs. 269 y sigs.).

Los mencionados preceptos con las modificación introducida en el art. 96 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, han estado vigentes hasta la entrada en vigor de la Ley General Tributaria del año 2003 que más adelante será examinada en cuanto a esta materia.

En las *Semanas de Estudios de Derecho Financiero* de aquellos años dando una prueba más de objetividad se publicaron estudios y ponencias, además de intervenciones en los correspondientes coloquios, de Rafael Gómez Aparici, Antonio Gómez Gutiérrez, José-Luis Moreno Torres, Carlos Cubillo Valverde, Santiago Parra Mas, etc. Mención especial merece el discurso de clausura de la XII *Semana* por Pío Cabanillas, que fue miembro de la Comisión redactora del anteproyecto antes citada.

- II -

Carece hoy de interés rememorar los avatares de los referidos regímenes de estimación global de bases imponibles o cuotas tributarias. Alfonso Mantero Sáenz en la XIX *Semana* (págs. 204-213) ya dio sugestiva y cumplida respuesta a los pactos fiscales.

Pero el art. 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, planteando la terminación convencional de los procedimientos administrativos (no modificado por la Ley 4/1999, de l3 de abril, y recordado por la disposición adicional cuarta de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas), recomienda, en mi opinión, referirse a tales regímenes tributarios para acumular argumentos en contra de la resolución extrajudicial de conflictos en materia tributaria, sobre todo después de establecer la Ley General Tributaria de 2003 el acta de la Inspección de los Tributos con acuerdo (art. 155).

La situación tributaria a que España había llegado en el año 1957 explica, aunque no justifica, la introducción de los regímenes excepcionales a que me vengo refiriendo. Por otra parte, la falta de iniciativa y de fortalecimiento de la Administración tributaria en la época de referencia, si bien debió responder a la escasa presión del gasto público, que de uno u otro modo ha de legitimar la recaudación de los impuestos, fue consecuencia de la gestión ministerial en el período 1941-1957.

En esta etapa se dio un constante aumento de tipos de gravamen, ya en las alícuotas tributarias, ya en forma de recargos, con paralela reducción de las bases imponibles de cuantía variable; se consolidó un régimen de transacciones al margen de la Ley; se concedieron amnistías, moratorias y exenciones retroactivas; existieron atípicos conciertos colectivos con los contribuyentes para la exacción de algunos conceptos de la desaparecida Contribución de Usos y Consumos; etc. El día 25.2.1957 tomaba posesión el Sr. Navarro Rubio del cargo de Ministro de Hacienda y se promulgaba la ley de 26 de diciembre de 1957 de reformas tributarias y de Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1958-1959, que pasa a la Historia por el establecimiento de procedimientos de exacción tributaria que contaban con la colaboración social de los contribuyentes, que denominó de evaluación global de bases tributarias y de convenios con agrupaciones de contribuyentes, con inequívocas repercusiones en el régimen jurídico material de los respectivos impuestos. Dicha ley no reforzó los medios de la Administración tributaria para la aplicación del régimen de determinación directa de bases imponibles y desoyó la siguiente advertencia del genial Einaudi en sus *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*: "Atribuir a los colegas, a los compañeros, aun

constituidos en asociación, la misión de repartir los impuestos, sería abandonar la balanza de la Justicia en manos de los fuertes y de los astutos, para desgracia inenarrable de los débiles y de los honrados".

En parecidas censuras incurrirán las transacciones en el orden tributario a espaldas de la jurisdicción sin tener en cuenta que la Administración Pública es mandataria de la comunidad nacional (art. 1812 del Código civil), la experiencia de los suprimidos Jurados tributarios, la historia de las actas mod. 14 (llamadas de invitación) de la Inspección de los Tributos (Real Orden de 23 de septiembre de 1927) que la Ley de 28 de marzo de l94l asignó interinidad dentro de la temporalidad, etc. En cualquier caso habrá que acatar los principios de reserva de Ley y de indisponibilidad del crédito tributario como ha razonado el profesor Martín Queralt, además de referirse a hechos (precios de transferencia, valoración de bienes imponibles, etc.) con exclusión de las cuestiones de Derecho. El que la terminación convencional no se ampare en un principio sustantivo y sólo pretenda ser remedio de las actuales dilaciones procesales y procedimentales, es argumento que acusa su propia flaqueza.

- III -

La Ley General Tributaria del año 2003 se refiere en su exposición de motivos (ap. IV, pár. tercero) a la colaboración social entendiendo como tal el intercambio de información relevante con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, que son objeto de cita en el art. 94.4 incluyendo a la secretaría de ambas comisiones.

Si se acude al articulado de la Ley mencionada la colaboración social en sentido restringido es regulada en el art. 92, y las obligaciones de información se establecen en el art. 93, las autoridades sometidas al deber de informar y colaborar en el art. 94 y el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria queda ordenado en el art. 95 que cierra la sección tercera del capítulo I del título III, relativa a la colaboración social en la aplicación de los tributos. Se advierte, por tanto, que la colaboración social en sentido propio ha de ser clasificada entre las obligaciones facultativas y las demás modalidades (obligaciones de información) son situadas entre las normas dispositivas.

Según el citado art. 92 los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen (ap.1). En particular, la referida colaboración podrá instrumentarse mediante acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (ap. 2). En el apartado 3) enumera el art. 92 los aspectos a que puede referirse la colaboración social. En ellos no se encuentra similitud alguna con la colaboración social que establecía la Ley General Tributaria del año 1963 (arts. 97 a 100).

El art. 92 que acaba de ser anotado responde a la doctrina mantenida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en relación con el art. 96 de la Ley General Tributaria de 1963, que declaró vigente la celebrada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

LAS SEMANAS DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO, COMO FORO UNIVERSITARIO

Por José Luis Pérez de Ayala

Preámbulo

He de comenzar agradeciendo a todos los promotores y patrocinadores de este libro, el que como profesional de la docencia y de la investigación universitaria, se me haya concedido la oportunidad de participar en esta obra dedicada a la historia y el Aniversario de las Semanas de Estudios de Derecho Financiero.

En estas páginas me gustaría destacar un aspecto específico: las "Semanas de Derecho Financiero" han sido una excepcional tribuna para que, a lo largo de sus sucesivas convocatorias o ediciones, la Universidad española, como estudiosa de los complejos fenómenos financieros y tributarios, mostrara todas las vocaciones múltiples, los múltiples aspectos, que han marcado la secular evolución de las instituciones universitarias, desde su fundación hasta nuestros días.

1.- Las "Semanas" como tribuna interdisciplinar de la Hacienda Pública.

A) La Universidad ha encontrado en las Semanas de Derecho Financiero, una tribuna y un auditorio, de gran calidad, para mostrar su faceta cultivadora de los saberes de la cultura humanística en materia tributaria.

B) De acuerdo con la docta opinión del ilustre filósofo García Morente, esta vertiente o cultura humanista, de institución del "saber culto" se muestra ya en su origen, en relación con aquellas parcelas del conocer humano que se supone definitivamente adquiridas y a las que hay que conservar. Pero con una peculiaridad importante: ese "saber culto" se sustenta en la unidad de conocimiento, como conjunto de saberes (Política, Filosofía, Derecho) referentes al hombre y a la sociedad.

Integra, presupone, y necesita de los "saberes especializados". Pero los pretende trascender y unir, relacionar.

Pues bien; en el campo del Derecho Financiero y Tributario, este saber "culto" (en el sentido que acabamos de destacar) o humanístico, no especificante, técnico o especializado, sino más bien especulativo (de vocación histórica y característicamente universitaria) está ya presente en las Semanas de Derecho Financiero desde sus primeras ediciones o convocatorias.

Recordemos, sin ánimo exhaustivo, cómo en las mismas se analizan ¡nada más y nada menos! que las siguientes cuestiones: Los problemas fiscales dentro de una teoría del Estado contemporáneo (Fraga

Iribarne); las relaciones entre el Estado de Derecho y el Derecho Tributario (Sánchez Agesta); los grandes temas de la justicia impositiva, plasmados en una adecuada configuración de los "principios constitucionales tributarios" (Sainz de Bujanda); y los fundamentos teóricos que deben conformar el reparto de la carga tributaria (Fuentes Quintana); así como en las exigencias éticas y políticas que plantean los comportamientos ilícitos tributarios en sus diversas manifestaciones (Ruiz Giménez; A. de Luna), etc.; o sobre la especulación acerca de las relaciones entre la fiscalidad y la investigación que expondría Lora Tamayo; o de Pavón Suárez de Urbina sobre la Revolución Técnica, etc.

C) Pero, naturalmente, lo que antecede sólo se refiere a una de las vocaciones (la más originaria, históricamente) de la Universidad. Su vocación por los saberes humanísticos y "cultos", especulativos. Pero, ya en la Edad Media, y más decididamente en la Edad Moderna, desde Occam y el empirismo inglés, de una parte, y de la otra, el racionalismo filosófico, será la propia universidad la que haya de abrirse (lentamente, perezosamente, como gráficamente se ha dicho), a otro tipo de saberes: a los saberes científico-experimentales. Surge, así, por decirlo de alguna manera , la universidad científico-experimental; que aunque, por muchos, pretenda sustituir a la universidad "clásica", humanística, no la sustituye ni la anula: la complementa.

Pues bien; este complemento, y enriquecimiento mutuo de los saberes humanistas y de los científico experimentales, se ha dado, como no podía ser menos, también en el campo fiscal.

Y a los saberes científicos y experimentales, de mejor definición y delimitación de las realidades atinentes a la Hacienda Pública (en cuanto necesario complemento y referente ineludible de un Derecho financiero y Tributario construido sobre bases, por ello, realistas y no utópicas) han estado abiertas las sesiones de las Semanas de Derecho Financiero, como no podía ser menos, a lo largo de su (también larga) historia. Y, con ello, se ofreció su brillante tribuna a una serie, no pequeña, de profesores y estudiosos universitarios.

Permítaseme, de nuevo, sin ánimo exhaustivo, sino por vía de enumeración, hacer, y recordar algunas referencias a intervenciones y ponencias significativas. Así, por ejemplo: las cuestiones relativas a la correcta identificación de la actividad de la Hacienda Pública, sus límites y su contenido (M. Sebastián); a las conexiones entre realidad económica y política fiscal (J.L. Sampedro); o sobre la presión tributaria en España (M. Sebastián); o sobre las relaciones de la Hacienda Pública con el comercio exterior (E. Fuentes Quintana), y el proteccionismo, la autarquía; el libre cambio, etc. (F. Estapé); los impuestos aduaneros y el mercado común (Amorós Rica); o sobre la estructura del sistema tributario español, en un mundo en evolución y con nuevas perspectivas de futuro (Naharro) y la presión fiscal y sus efectos sobre la sinceridad empresarial (Polo Díez), etc.

Ya en estas intervenciones, aparece la preocupación por conocer empíricamente, del mejor modo posible, no solo los fenómenos y realidades de la fiscalidad española; sino también de la comparada, en general y de la Comunitaria, en particular.

A partir de 1973, esta inquietud se había ya hecho patente en los equipos que trabajaban en el Instituto de Estudios Fiscales, con los Profesores Fuentes Quintana (recuérdense las páginas de la revista Hacienda Pública Española; el "libro" para la Reforma Tributaria, etc.) y Albiñana.

Pero, además, el imparable proceso de la integración en la Comunidad Económica Europea, con sus condicionantes fiscales, se harán presentes en todos los ámbitos de nuestros estudiosos tributaristas. Y, también, no solo en los de la Administración Pública, sino en los de la Universidad. Por ello no es de extrañar que en las "Semanas de Estudios de Derecho Financiero" se planteen, como temas prioritarios, las experiencias comunitarias sobre el estudio y efectos del Impuesto sobre el Valor añadido (asignatura, por aquel entonces, pendiente, para nuestro sistema tributario), con intervención otra vez de los profesores

universitarios (R. Calle, J. L. Pérez de Ayala, J. R. Álvarez Rendueles, Banacloche (el gran divulgador del IVA en España), etc. etc.), en varias de sus ediciones.

Por otra parte, recordemos la XXXIII "Semana" dedicada a la problemática del Derecho Comunitario, donde encontramos intervenciones de los profesores Casana, Embid y Cuadrado Roura.

2.- Las Semanas como plataforma para la elaboración dogmática y científica del Derecho Financiero y Tributario en España.

D) Siguiendo el esquema de García Morente que hemos planteado sobre la evolución de la Universidad y de sus "vocaciones", tras la Universidad de los saberes especulativos; y, después, tras de la Universidad científico-experimental; tras ambas, y como tercera faceta y fase de esta evolución, aparece la Universidad "técnico-profesional". En la Universidad humanística, especulativa, tradicional, los saberes profesionales, de Derecho, de Medicina, se enseñan en sus fundamentos y contenidos doctrinales y generales. Pero las aplicaciones técnicas de esos saberes, el cómo de ejecutarlos y practicarlos, su transmisión, en suma, se realizan fuera de la Universidad: en los talleres gremiales, en las academias, en las escuelas de artes y oficios, etc. No es fortuito que las Escuelas Técnicas de Ingenieros, del máximo nivel y prestigio, se instituyen, cuando aparecen, como centros de rango y nivel universitario, sin duda, pero formalmente, como instituciones "nuevas", y "separadas" de la Universidad tradicional. Otro ejemplo, de inverso sentido, pero también significativo, lo ofrecen los estudios empresariales; de las Escuelas Técnicas de Comercio, y su posterior transformación en facultades universitarias No hay sólo un cambio de nombre, sino de contenidos: las segundas integran de forma muy lograda los saberes teóricos, además de los técnicos; estos últimos, hasta entonces, acertadamente e históricamente, enseñados por las Escuelas de Comercio, y no por la Universidad, en el sentido estricto de la misma.

Pues bien; en los Estudios universitarios de Derecho, -y en España- la aparición de los "saberes técnicos" como materia de la disciplina universitaria, y su incorporación a los saberes jurídicos especulativos tradicionales, es relativamente tardía I. R. Fernández, entre otros, ha analizado este fenómeno para el Derecho Administrativo; F. Sánchez Calero, para el Derecho Mercantil, etc.

El comienzo de las "Semanas" coincide, en el tiempo con la conciencia universitaria de que falta, en España, incorporar a los estudios de este rango una nueva disciplina: la del *Derecho Financiero y Tributario*, hasta entonces ausente, como saber autónomo y construido sobre la dogmática y la doctrina general del Derecho.

Al filo de los años cincuenta del siglo pasado, el "telón de fondo" de esta iniciativa solo se dibujaba sobre algunos trabajos escasos e incipientes, aunque ya rigurosos: recuérdense los dos conocidos artículos del Profesor Sáinz de Bujanda en las Revistas de Derecho Privado y de Derecho Mercantil; la polémica sobre la relación jurídica tributaria (pionera en España) en las páginas de la recién nacida Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, entre los profesores Carreras Llansana (siguiendo la aportación puente de su maestro M. Fenech) y C. Albiñana (que ya había elaborado una teoría sobre "las responsabilidades patrimoniales tributarias"); y los meritorios manuales de H. Rossy y J. J. Perulles, etc.

Pues bien; puede afirmarse que, con este "telón de fondo", las "Semanas de Estudios de Derecho Financiero" contribuyen decisivamente al desarrollo en España de la nueva disciplina universitaria del Derecho Financiero y Tributario; y no es casualidad, por ello, que en las Jornadas encontremos, desde sus comienzos, aportaciones de profesores universitarios sobre los temas claves de la "parte general" de dicha disciplina; aportaciones que, por lo demás, se convierten en "clásicas".

Tales, las del profesor Sainz de Bujanda sobre las Fuentes del Derecho Financiero y la Teoría Jurídica del Presupuesto; sobre la exención tributaria; o sobre los sujetos pasivos tributarios (de los que se avanza

una teoría general, aunque, en el caso concreto citado se refiriese al Impuesto del Timbre del Estado).

Dentro de estos trabajos básicos y "clásicos", hoy, sobre la teoría general del Derecho tributario, son citables las aportaciones –tempranas y pioneras de Amorós Rica (sobre la causa en la obligación tributaria), de J. L. Pérez de Ayala, (sobre el procedimiento de gestión tributaria y sus efectos sobre la vida de la obligación tributaria material). Y a una teoría jurídica del procedimiento administrativo, en general, como referente obligado se consagrarán ponencias –en las "Semanas"– por profesores especialistas del máximo nivel: Ballbé, Garrido Falla, etc.

Ya dentro de esta evolución, y consolidada la misma también por la presencia de docentes universitarios, se irán tratando cada vez en mayor medida temas concretos, especializados, del Derecho tributario en su parte general.

Así, recordamos las aportaciones de Álvarez Gendín y del Rosal sobre los ilícitos tributarios; o las referentes a las subvenciones y beneficios fiscales, de Albiñana, Figueroa, Camilleri (combinando diversos aspectos y perspectivas); y las diversas sobre procedimientos tributarios, M. Cortés, Eseverri, M. A. Collado Yurrita, etc.

3.- La progresiva tecnificación jurídica-tributaria de las Semanas y la Universidad.

Como un lógico corolario de la madurez de los saberes sobre el Derecho Tributario, y, también, del perfeccionamiento técnico de nuestra legislación fiscal, las "Semanas", según puede apreciarse fácilmente por sus temarios, requieren –cada vez más- convertirse en foros de debate y actualidad sobre la incesante ¿quizá en exceso incesante y ambiciosa? (ya que en el "exceso" puede haber algún "defecto") sucesión de modificaciones y reformas legislativas.

Ello es, también, una consecuencia de las tareas y problemas cada vez más complejos que plantea, a los competentes cuerpos de la Administración tributaria, la interpretación de esa normativa cambiante, de ese lógico proceso de evolución y actualización continuas del sistema fiscal español.

Las "Semanas" se van convirtiendo, así, en unos seminarios de alta especialización técnica" para el intercambio de criterios y opiniones entre los propios funcionarios de la Administración. Y no solo es lógico, sino que ha de ser considerado con elogio, Doble elogio: el primero, porque las "Semanas" cumplen así con su propia vocación hacia los nobles fines de la Fundación para la Promoción de Estudios Financieros, en el nuevo entorno legislativo y de cada vez más complejas competencias administrativas a cargo de los prestigiosos cuerpos de funcionarios al servicio de la Hacienda Pública.

Pero además, ha de agradecerse que la tarea de la citada Fundación, y la orientación cada vez más especializada de las "Semanas", se haya realizado sin prescindir de los profesores universitarios, los que sin duda hemos aprendido mucho de esta cada vez más alta cualificación técnica y especializada de las Semanas (tratando, a nuestra vez, de colaborar lo más eficazmente con ellas).

Aparte de las intervenciones de los profesores, y también funcionarios, Albiñana, Banacloche y Amorós, se impone, pues, cerrar estas páginas dejando constancia de la presencia de los profesores Lampreave, Albi, Casana, Martín Fernández, Sánchez Galiana, Calero, Collado Yunta, Lasarte, etc. en las "Semanas" que debatieron sobre diversos aspectos de la evolución y reforma y aplicaciones legislativas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

También, surgen problemas nuevos, en relación con el Impuesto de Sociedades, donde aparecen en otras "Semanas" las aportaciones de R. Corona, R. Falcón, E. Albi y J. L. Pérez de Ayala, etc.

O, también, y con ocasión de la Ley 1/1998, las de los profesores Rodríguez Berijo, Lasarte, Cazorla y Casado; o de Bacigalupo, y J. J. Perulles, sobre el Delito fiscal, etc.

Cerrándose, en fin, esta amable y permanente invitación de los organizadores (la referida Fundación) y patrocinadores (el Instituto de Estudios Fiscales), a los docentes e investigadores universitarios en la "Semana" del 2004 (donde colabora una lucida y nutrida nómina de profesores: Almudi, Blázquez Lydoy, Falcón Tella, Herrera Molina (P.M.), Lasarte (J.), Lasarte López (Rosa) y Zornoza, etc.

Me permito, en nombre de todos ellos y de los que, por error u omisión involuntarios haya podido silenciar en estas páginas, cerrarlas con nuestro agradecimiento por el hecho de que las "Semanas de Estudios de Derecho Financiero" hayan sido un "foro universitario" en el que los profesionales de la Universidad hayamos encontrado un cauce donde aprender y, también, un cauce donde exponer libre y gratamente inquietudes e ideas.

LAS SEMANAS COMO AVANZADILLA DE LA INVESTIGACIÓN FISCAL: EL ANÁLISIS DEL I.V.A.

Por Félix de Luis Díaz de Monasterio-Guren

Normalmente, los coloquios y conferencias de las Semanas versan sobre temas de actualidad que comprenden cuestiones y problemas que están planteados en la realidad del momento y responden a preocupaciones de la sociedad o de la propia Administración Tributaria por buscar las soluciones más adecuadas. En el desarrollo de los mismos se exponen y analizan también las diferentes posturas doctrinales, tanto de tratadistas nacionales como de otros países, que se han publicado sobre la materia. Pero esto no es óbice para que algunos años las Semanas hayan actuado de avanzadilla de la investigación fiscal y se hayan elegido para su estudio, temas novedosos que se referían a asuntos que todavía no afectaban a la actividad de nuestra Hacienda Pública y sobre los que existía aún escasa elaboración doctrinal. En estos casos los tomos correspondientes de la Semana han suministrado, cuando los problemas llegan a plantearse, el acervo doctrinal necesario para poder legislar adecuadamente sobre ellos, y para que la opinión pública tenga información bastante para poder adoptar postura frente a las medidas que se proponen.

Un ejemplo muy característico de esta situación es el análisis realizado en varias Semanas de la problemática del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este impuesto se estableció en España, por primera vez, en 1985, mediante la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, que se publicó en el BOE de 9 de Agosto[1], pero mucho antes había sido objeto de estudio en las Semanas.

Ya en 1963, antes de que contase nuestro sistema fiscal con un impuesto general sobre las ventas o la cifra de negocios, en los coloquios que se celebraron en la XI Semana sobre *"Subvenciones, exenciones y otros estímulos fiscales"*, presentó una comunicación Ignacio De La Puente sobre los estímulos a la exportación, en la que expuso las ventajas que en este aspecto supondría el establecimiento de un impuesto similar a la T.V.A. francesa, que consideró que era, sin duda, de entre todos los impuestos sobre las ventas que regían en los países del Mercado Común "el que representa una mayor protección a la exportación". En la comunicación incluyó una estimación de los efectos recaudatorios que produciría la implantación de un impuesto de este tipo y llegó a la conclusión de que, además de favorecer la exportación, facilitaría la autofinanciación empresarial y sería más progresivo que la imposición entonces existente.

[1] El Proyecto de ley se publicó en el Boletín de las Cortes de 25 de Abril de 1985.

Establecido por la Reforma Tributaria de 1964 el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas que pertenecía a la categoría de los impuestos sobre las ventas acumulativos o en cascada, las Semanas de Derecho Financiero se plantearon en diversas ocasiones el tema de si la elección de esta modalidad impositiva había sido la adecuada y de la conveniencia y posibilidad de sustituir este impuesto por otro sobre el Valor Añadido [2].

En la Semana XV que se celebró en Abril de 1967, el Inspector Técnico Fiscal del Estado, Román Ortiz Gutiérrez pronunció una conferencia bajo el título *"Impuesto sobre el volumen de negocios: de la cascada al valor añadido"* en la que realizó un análisis de las ventajas e inconvenientes de estas dos modalidades del impuesto sobre las ventas, partiendo del hecho de que en la Reforma Tributaria de 1964 se había reestructurado totalmente la imposición indirecta española [3], mediante el establecimiento de un impuesto sobre las ventas o la cifra de negocios siguiendo la modalidad de los impuestos acumulativos o en cascada. En la conferencia se plantea si esta opción fue acertada, dados los inconvenientes económicos de este tipo de impuestos o si hubiera sido preferible establecer ya directamente el Impuesto sobre el Valor Añadido. Llegó a la conclusión de que el legislador de 1964 acertó plenamente en su elección, al tener en cuenta, sobre todo, la mayor sencillez de funcionamiento y la eficacia recaudatoria del nuevo impuesto, así como las dificultades que hubieran existido en aquel momento, dada la situación de la empresa española, para que un impuesto basado en el valor añadido hubiese operado eficazmente y consideró que la adoptada fue la mejor opción posible y que lo seguiría siendo por bastante tiempo. Esta tesis la compartió plenamente el Ministerio de Hacienda hasta que en 1985 nos vino impuesto el establecimiento del modelo armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido, como condición para nuestra incorporación a la CEE.

En el tomo de esta misma Semana se incluyó, además de esta conferencia, una segunda parte, de casi 400 páginas, de Documentación en la que se recopilaron, debidamente traducidos, una serie de artículos doctrinales e informes sobre la problemática que planteaba la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido no solo en los seis países que entonces integraban el Mercado Común, sino también en los que formaban parte de la EFTA y en otros países, como los Estados Unidos. Sobre este último tema se incorporó un artículo de J.F. Due (*"Propuestas del Impuesto sobre el Valor Añadido en los EEUU"*) que era, probablemente, la máxima autoridad en la materia. En un tercer apartado se incluyeron diversos documentos relativos a la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE, entre ellos el texto de la 1ª y 2ª Directiva que establecieron las características esenciales que debía tener el modelo armonizado de este impuesto.

La cuestión tenía la máxima actualidad en aquel momento en Europa porque el Consejo de Ministros de la Comunidad en una reunión celebrada el 9 de Febrero de 1967, había aprobado las dos Directivas que acabo de citar y adoptado el acuerdo de exigir a los cinco Estados miembros del Mercado Común –el único país de los seis que entonces contaba como un impuesto de este tipo era Francia [4]- que aún no lo

[2] En la doctrina se había examinado el tema en un artículo que publicó el Profesor Fuentes Quintana en el número de Enero-Marzo de 1964 de la revista Anales de Economía (*"El impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española"*), y en algún número de la revista *"Economía Financiera Española"* que publicaba el Instituto de Estudios Fiscales.

[3] Puede verse sobre este tema la Conferencia pronunciada, bajo el título de *"Ensayo de síntesis y clasificación de la imposición indirecta en España"* por Francisco J. Mañas López, en la IX Semana.

[4] Una de las cuestiones que se planteó en el debate posterior a la exposición de la ponencia del primer coloquio celebrado en la Semana XVII fue la fecha en que se puede considerar que la T.V.A. se estableció en Francia.
El ponente explicó así la cuestión, en su resumen final: **"En relación con las distintas clases de I.V.A. –las opciones de configuración-, JOSÉ LUIS PERONA se ha extrañado de que yo haya afirmado que la T.V.A. se estableció en Francia en 1954. Según él, resulta más propio considerar que en este país existe el I.V.A. desde 1948, fecha en que se estableció el sistema de fraccionamiento del pago y comenzaron a admitirse las llamadas «deducciones físicas» para determinar las cuotas a ingresar en el Tesoro. Este mecanismo corresponde a un impuesto sobre el valor añadido bruto.**

tenían que antes del 1 de Enero de 1970 estableciesen un Impuesto sobre el Valor Añadido basado en los principios de la 1ª y 2ª Directivas.

En los Índices que se incluyen en el Capítulo Tercero de este libro puede comprobarse la relación de los documentos incluidos en el Tomo de la XV Semana, cuyo simple enunciado da una idea muy clara de su interés y de la competencia sobre el tema de los autores de los mismos. Creo que incluso hoy pueden extraerse de su lectura orientaciones válidas para valorar la problemática de este impuesto.

Al año siguiente, en los coloquios celebrados en la Semana XVI sobre *"La estructura futura del sistema fiscal"*, Alejandro Rebollo, intervino como dialogante en relación con los impuestos sobre el tráfico interior y en su exposición defendió las ventajas que tendría un Impuesto sobre el Valor Añadido, frente a los impuestos acumulativos o en cascada, teniendo en cuenta que la verdadera naturaleza de aquel era la de un impuesto único sobre el consumo, pero recaudado de forma fraccionada.

Consideró que de esta característica se derivaban claras ventajas tanto en relación con el fraude fiscal, dada la contraposición de intereses que en este aspecto se producen entre los empresarios que repercuten el impuesto y los que lo soportan pero pueden deducirlo, como en relación con sus efectos económicos, dada la neutralidad de su incidencia económica sobre los procesos productivos y sobre las inversiones.

El Impuesto sobre el Valor añadido fue también el tema, esta vez casi monográfico, estudiado en la Semana XVII que se celebró en Marzo de 1969.

Los dos coloquios que tuvieron lugar en ella se centraron en la problemática de este impuesto. En el primero de ellos yo desarrollé la ponencia [5] sobre las distintas alternativas que cabían para configurar un impuesto de esta naturaleza, clasificándolas en opciones previas o de ubicación en el sistema fiscal, opciones de configuración, relativas a las diferentes formas de estructurarlo, y opciones de técnica tributaria. Fue una ponencia teórica en la que expuse las distintas posturas doctrinales sobre el tema, en abstracto, sin referirlas a ningún país en concreto. No obstante, como cierre del resumen del desarrollo del coloquio a continuación de la ponencia, manifesté mi convencimiento de que era inevitable que el IVA acabase incorporándose a nuestro sistema fiscal:

> "…….
> Finalmente, ALFONSO PORRAS ha hecho un alarde de síntesis para resumirnos en diez minutos la situación del I.V.A. en el Derecho comparado. Pero a mí lo que más me ha impresionado en la exposición de PORRAS ha sido la marcha del I.V.A., su avance impresionante. Es un impuesto que en los últimos tiempos va de victoria en victoria. Ha conquistado ya el Mercado Común, se ha adentrado en la EFTA y tiene cabezas de puente en América. No creo que los Pirineos sean barrera suficiente para detener el avance del Impuesto sobre el Valor Añadido".

PERONA tiene razón en que doctrinalmente se habla también de un Impuesto sobre el Valor Añadido bruto y que éste existía en Francia desde 1948. Esta categoría del I.V.A. es reconocida, por ejemplo, por C. SULLIVAN, una de las principales comentaristas del impuesto. Sin embargo, aún respetando la categoría científica de CLARA SULLIVAN, en este aspecto considero que el impuesto sobre el valor añadido bruto es un I.V.A. de segunda categoría, una manifestación impura del mismo. Con él no se logran las dos grandes ventajas del I.V.A.: su neutralidad y la supresión de la doble imposición de las inversiones. Como ha dicho TERESA RIZZITIELLO, en realidad el impuesto sobre el valor añadido bruto no supone más que un impuesto en cascada mejorado. Parte de la doctrina rechaza abiertamente el impuesto sobre el valor añadido bruto; tal sucede, por ejemplo, con el Informe Neumark. Y lo que no ofrece dudas es que si Francia hubiese seguido con su modalidad de 1948, la T.V.A. francesa no hubiese jugado el destacado papel que ha tenido como impulsora de la armonización fiscal en la C.E.E.".

[5] Esta ponencia fue reproducida, previa autorización de la Mutualidad organizadora, en el Boletín de la Dirección General Impositiva de Argentina, nº 199, de Julio de 1970 (páginas 7-33). Se incluyó también en el nº 29 de la Revista: **"Hacienda Pública Española",** publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, como parte de un trabajo de investigación sobre el impuesto sobre el volumen de ventas.

La ponencia del segundo coloquio que fue desarrollada, por Francisco Fernández Ordóñez, se centró ya en el análisis de las posibilidades de implantar este impuesto en España, en sustitución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, y las condiciones que debían concurrir para ello. Su conclusión fue la siguiente:

> "Nuestro I.T.E. puede, con ciertas correcciones, seguir cumpliendo su papel en la imposición indirecta española con dos limitaciones: 1) La presión internacional en materia de ajustes en frontera y de armonización fiscal internacional de los grandes bloques económicos; 2) la falta previsible de elasticidad del I.T.E para producir incrementos recaudatorios de importancia sin distorsiones estimables.
> Todo lo anterior significa que si no es urgente la sustitución del I.T.E., sí es importante anotar preventivamente desde ahora que esta sustitución será necesaria en un futuro próximo y que –rebus sic stantibus- el Impuesto sobre el Valor Añadido es la figura fiscal a la que lógicamente debemos acercarnos.
> El Impuesto sobre el Valor Añadido no es, desde luego, la mágica panacea del sistema impositivo español-. No resuelve el problema de la equidad, que continúa siendo la gran pregunta todavía abierta e impostergable de nuestra legislación fiscal.
> Pero sí puede, en cambio, cumplir el papel de eje central de la imposición indirecta cubriendo objetivos importantes: racionalizar nuestra imposición sobre el consumo, mejorar el régimen fiscal de las inversiones, facilitar el control del fraude, hacer más elástica la recaudación sin distorsiones sensibles y ajustar nuestra imposición indirecta a la realidad europea actual".

Como moderador de ambos coloquios actuó Fernando Sáinz de Bujanda y como dialogantes, además, de varios miembros del Cuerpo cuya Mutualidad patrocinaba las Semanas, una serie de personalidades que ocupaban puestos muy destacados en la empresa, en la Universidad o en la Administración y que les dieron una gran altura e interés.

En el tomo que recoge esta Semana se incluyen, además, una serie de Comunicaciones presentadas sobre aspectos puntuales del régimen de este impuesto –*"la prorrata en el tiempo y en el espacio"*, *"la regla de tope"*, *"el autoconsumo interno y externo"*, *"los métodos objetivos de determinación de la base imponible"* y *"los servicios bancarios del IVA"* –en las que se analizaron a fondo varias de las cuestiones que iban a presentar más problemas, en su momento, a la hora de redactar la regulación positiva del impuesto.

Por último, hay que destacar que en esta misma Semana, como pórtico de los coloquios, pronunció una conferencia sobre *"Los Fundamentos Económicos del IVA"*, Maurice Lauré, Inspector de Finanzas del Ministerio de Hacienda francés, al que entonces se le consideraba unánimemente, como padre de la TVA francesa, cuyos principios había divulgado en dos libros, *"La Taxe sur la Valeur Ajoutée"* y *"Au Secours de la T.V.A."*, de obligada lectura en aquella época para conocer el origen de este impuesto, sus problemas y las medidas que propugnaba para solucionarlos.

Me atrevo a afirmar que aún hoy es muy difícil encontrar algún libro o publicación, en lengua castellana, que trate la problemática del Impuesto sobre el Valor Añadido con tanta extensión y profundidad como el tomo de esta Semana.

Como una modesta contribución a la pequeña historia de la Hacienda Pública española, cabe señalar, como un antecedente muy relacionado con esta Semana, que a principios de 1968 se constituyó en el Ministerio de Hacienda una Comisión encargada del estudio del Impuesto sobre Valor Añadido formada

por varios Inspectores Técnicos Fiscales del Estado que estaban destinados en la Dirección General de Impuestos Indirectos o en la Secretaria General Técnica de este Departamento[6] y que contó con el asesoramiento de un grupo de expertos extranjeros, enviado a nuestro país en el marco de un Programa de asistencia Técnica de la OCDE (Actividad 24. El Impuesto sobre el Valor Añadido en Europa) y que estuvo constituido por el Profesor W. Albers, de la Universidad Alemana de Heidelberg, y de los altos funcionarios del Ministerio de Hacienda francés, Christian Begín, Jefe de la División de Estudios Fiscales de la Dirección General de Previsión, y Guy Lescure, Inspector Principal en la Dirección General de Impuestos de dicho Departamento.

Como consecuencia de los trabajos de esta Comisión, los técnicos españoles prepararon un borrador de proyecto de Ley de Impuesto sobre el Valor Añadido para nuestro país al que dieron su conformidad los expertos extranjeros).

Siguiendo con la atención prestada en las Semanas al Impuesto sobre el Valor Añadido antes del establecimiento de esta figura en España, cabe mencionar que en la Semana XXV, celebrada en 1977, cuyos coloquios tuvieron como tema general la Reforma Tributaria, de cara a la que se aprobaría mediante diversas leyes en el año siguiente, presentó una comunicación Manuel García Margallo Riaza con el título de: *"La Reforma del Impuesto sobre ventas y servicios en España",* que comienza con una interesante referencia histórica a la evolución de la imposición sobre el consumo en España, y en especial de la alcabala, para terminar exponiendo la forma en que habría de realizarse el paso del IGTE a un Impuesto sobre el Valor Añadido, para que se tratase de una evolución dentro del gravamen general de las ventas y servicios que no produjese graves problemas de adaptación para las empresas.

En esta misma Semana, Julio Banacloche [7], en su comunicación sobre las modificaciones fiscales introducidas en el período 1964-1977, recordaba, refiriéndose al IGTE, que *"en el Memorando del Gobierno sobre la reforma tributaria en 1964 ya se expresaba claramente que el sistema que entonces se implantaba nacía reconociendo su imperfección y con sentido de trámite en una evolución hacía esquemas más logrados ya conocidos en aquel año"* y apuntaba como un posible paso intermedio hasta que se diesen las condiciones que hiciesen posible la implantación del IVA, la creación de un *"Impuesto General sobre Operaciones Empresariales".*

Las Semanas se ocuparon también del Impuesto sobre el Valor Añadido en el marco de los estudios sobre la fiscalidad del Mercado Común. Incluso, ya en 1961, -el Tratado de Roma se firmó el 25 de Marzo de 1957- en la IX Semana pronunció una conferencia con el Título de *"Impuestos Indirectos y Mercado Común"*, uno de los autores italianos que en aquella época se ocupaba más de este tema, Gaetano Stammati, Director General de Participaciones estatales en Italia, en la que, si bien todavía no se refirió a este impuesto como la base para la armonización en la Comunidad de los Impuestos sobre la cifra de negocios, al examinar el contenido de los artículos 95, 96 y 97 del Tratado de Roma y sus consecuencias sobre la fiscalidad de las importaciones y exportaciones distinguía los efectos económicos, según se tratase de un Impuesto sobre el Valor Añadido o de impuestos acumulativos o en cascada.

En la Semana XX (1972) fue un alto funcionario de la comunidad, Pietro Nasini, Jefe de la Dirección de Impuestos de la Dirección General del Mercado Interior y Armonización Legislativa de la Comisión de las Comunidades Europeas, el que disertó sobre *"La Armonización Fiscal en las Comunidades Europeas"*, en el que se refirió a las Directivas 1ª y 2ª que determinaron que en aquel momento (Abril de 1972),

[6] Manuel Aguilar Hardisson, Jesús Mosquera Caballero, Ramón Linares Martín-Rosales, Félix de Luis Díaz-Monasterio, Rafael Gimeno de la Peña, Alfonso Porras del Corral, Manuel García Margallo, Francisco Fernández Ordóñez, José Luis de Juan Peñalosa.

[7] Julio Banacloche Pérez: **"Sistema Tributario 1964-1977"**. XXV Semana de Estudios de Derecho Financiero. Páginas 221 y 243-244. Editorial de Derecho Financiero.

existiese ya un Impuesto sobre el Valor Añadido en todos los países de la Comunidad, excepto Italia que había obtenido una prórroga para su implantación hasta el 1 de Julio de dicho año, y anunció que en el seno de la Comisión estaban ya en curso los trabajos para una estructura uniforme del IVA; advirtió también que su armonización era necesaria para poder fijar en 1975 los recursos propios de las Comunidades Europeas.

El Profesor COSCIANI abrió, en 1983, la XXXI Semana, pronunciando la conferencia inaugural que tituló *"Análisis crítico de la política de armonización fiscal de la Comunidad Económica Europea"*. En ella hizo una detallada exposición de los programas que hasta entonces había elaborado la Comisión dirigidos a armonizar los distintos impuestos de los Estados miembros y los principales objetivos que pretendía alcanzar en este campo. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido –*"el sector en que la Comisión ha obtenido su mayor éxito"*- señaló que la meta que se pretendía alcanzar era conseguir un grado de armonización que permitiese la abolición de las fronteras fiscales, objetivo que le parecía que estaba *"todavía muy lejano"*. Para ello sería necesario o bien pasar al principio de gravamen en origen o, al menos, una aproximación importante de los tipos impositivos. *"Pero* –dijo- *la fijación de dos alícuotas uniformes para todos los Estados miembros, según el nivel elegido dentro de esta dualidad, hubiera ciertamente provocado, dado el peso que el impuesto ha tenido actualmente, pérdidas notables para algunos presupuestos y excedentes en otros, creando desequilibrios que no se pueden fácilmente eliminar. Estas razones han aconsejado a la Comisión aplazar el problema"*.

Aunque, en sentido estricto, no pueda predicarse de ellas el carácter innovador que es el motivo fundamental del presente trabajo, por cuanto ambas se celebraron cuando había ya sido remitido a las Cortes un proyecto de ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, me parece que el panorama quedaría incompleto si no se mencionan también las Semanas XXX y XXXIII.

La primera de ellas se celebró en Mayo de 1982 bajo el rótulo general de *"El IVA y la Inspección de Hacienda"*, Luis Fernando Alemany que moderó los dos coloquios dedicados a este impuesto recordó que *"hace mucho tiempo en el Ministerio de Hacienda se elaboró un primer proyecto … Recientemente, en el año 1979, se ha vuelto a elaborar un nuevo proyecto de ley y finalmente el año pasado, fue remitido a las Cortes el último Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido"*. El proyecto tenía prevista su entrada en vigor en 1984, pero no llegó a ser aprobado. No obstante, en esta Semana se estudió con gran amplitud y profundidad la problemática del impuesto por medio de dos coloquios, uno dedicado a sus aspectos jurídicos y otro a sus aspectos económicos. Los coloquios fueron precedidos por una conferencia pronunciada por el Presidente de la CEOE, Carlos Ferrer Salat, en la que expuso el punto de vista de la empresa sobre la posible implantación en España de esta modalidad del impuesto sobre la cifra de negocios.

La reserva metodológica que acabo de exponer es aún mayor respecto a la Semana XXXIII dado que su celebración –del 10 al 13 de Junio de 1985- coincidió temporalmente con la firma del Tratado de Adhesión de España a la CEE y con la discusión en las Cortes del proyecto de la primera ley del IVA. Su tema general fue *"La adhesión de España a las Comunidades europeas"* y en ella se estudiaron también algunos aspectos de este impuesto, tanto en la conferencia inaugural de Eduardo Abril Abadín (*"La incidencia del derecho comunitario sobre el régimen jurídico financiero español"*), como en la ponencia general del cuarto coloquio que desarrolló Miguel Cruz Amorós (*"La fiscalidad en la construcción de las comunidades europeas"*). Dentro de este coloquio se presentó una ponencia específica por Luis Fernando Alemany (*"La imposición indirecta ante la entrada en las Comunidades europeas"*) y otras sobre la posible incidencia de este impuesto en sectores económicos concretos (los servicios profesionales, los detallistas y la financiación de las Comunidades Autónomas).

La preocupación de las Semanas por el estudio del Impuesto sobre el Valor Añadido no se terminó aquí, desde luego, pero tal como está configurado este trabajo considero que quedan fuera de su ámbito los estudios relativos a figuras tributarias que formaban parte ya de nuestro sistema fiscal, por mucho interés que tengan.

Aquí solo he querido resaltar, tomando como un ejemplo el análisis del IVA, el carácter innovador que han tenido algunas Semanas al estudiar temas hasta entonces poco conocidos por la opinión pública e insuficientemente estudiados por la doctrina española. Sin duda, además de éste pueden encontrarse en el repertorio de las Semanas otros ejemplos igualmente demostrativos de esta características que, nunca dejó de contemplarse al confeccionar los programas como una de las condiciones a tener en cuenta y que parece claro que ha contribuido mucho a cimentar el prestigio de las mismas.

INFORMACIONES
13 de marzo de 1969

Continúan las reuniones de la Semana de Estudios de Derecho Financiero

PROSIGUEN LAS SESIONES DE LA XVII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

El impuesto sobre el valor añadido fue objeto de un detenido estudio

LAS SEMANAS Y EUROPA

D. Eduardo Abril Abadín

Escribir sobre las Semanas de Estudios de Derecho Financiero supone rememorar vivencias personales y profesionales inolvidables para los que en su día formamos parte del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado. Las Semanas constituían un legado hacendístico que, heredado de los Inspectores Técnicos de Timbre del Estado, los Inspectores Técnicos Fiscales del Estado recibieron y enriquecieron. Ello fue posible gracias al esfuerzo y dedicación de muchos de sus componentes, esfuerzo y dedicación al que siempre se sumaron funcionarios y profesionales de diversas procedencias con especial presencia de la Universidad. Hay que decir que las Semanas tuvieron siempre como patrimonio y especial seña de identidad el ser un foro abierto de debate para los estudiosos del Derecho Financiero en su acepción más amplia y en el que han venido teniendo cabida todo tipo de profesionales caracterizados todos ellos por su capacidad intelectual y prestigio profesional.

Han pasado más de cincuenta años desde aquella I Semana de Estudios de Derecho Financiero celebrada en 1953 y las Semanas han sobrevivido con constancia escrita no sólo a la desaparición de los Cuerpos de funcionarios del Ministerio de Hacienda que las patrocinaron en sus inicios sino también a los muchos cambios sobrevenidos en la estructura funcionarial y competencial de los Cuerpos de funcionarios del Ministerio de Hacienda. Es por ello por lo que es preciso resaltar y agradecer la labor de aquellos compañeros que han hecho posible, muchas veces en circunstancias nada fáciles, que hoy todavía podamos hablar de las Semanas de Derecho Financiero constatando que todavía siguen siendo una realidad.

Las Semanas nos permitían a los que entonces iniciamos nuestra andadura profesional, además de reencontrarnos y cambiar experiencias con los compañeros de las distintas promociones, no sólo asistir sino también participar y comenzar ya a intervenir en unas jornadas de estudio de un gran nivel profesional y académico con presencia activa de quienes en la teoría y en la práctica dirigían en cada momento el rumbo de la Hacienda Pública en nuestro país.

En los tomos de las Semanas se contienen los primeros trabajos, en forma de ponencias y de comunicaciones, de quienes entonces, y sin perjuicio de nuestro trabajo profesional en el marco de la Inspección de Hacienda, deseábamos compatibilizar dicho trabajo con el estudio y la investigación de aquellos temas que en alguna medida derivaban de nuestro quehacer diario. Por eso podemos decir, sin vanidad pero con orgullo, que muchos de aquellos Inspectores Técnicos Fiscales del Estado hemos contribuido a esa bagaje de acerbo fiscal y financiero que hoy constituyen las Semanas y por eso sentimos las Semanas como algo muy nuestro.

Quienes se hayan acercado a los tomos de las Semanas deberán reconocer que las Semanas han venido siendo pioneras en el estudio de los grandes temas que han marcado el camino de la Hacienda Pública en nuestro país. En este sentido, el análisis de nuestro entorno europeo ha sido siempre un punto de referencia a través del estudio de los respectivos Derechos comparados y, en concreto, de sus distintas figuras tributarias y ya, en su momento, con el horizonte siempre presente en las Semanas, de nuestra plena integración en Europa culminada a partir de enero de 1986. Pues bien, es a este referente europeo que siempre han tenido las Semanas en el análisis de los problemas y de los retos fiscales en nuestro país al que queremos dedicar, a vuela pluma, nuestra atención.

Ya en la VIII Semana, en 1960, nos encontramos con dos trabajos indicativos del referente europeo que apuntamos. Se trata del trabajo de Fernández Flores, sobre "Aspectos de la organización financiera italiana", con especial referencia a los tributos que integraban su sistema tributario, y del trabajo de López Berenguer sobre el sistema fiscal belga bajo el título "Idea general del sistema fiscal belga".

Las Semanas siempre han estado abiertas a prestigiosos profesionales del mundo fiscal y financiero tanto nacionales como extranjeros. En este aspecto a menudo ocuparon su tribuna no sólo altos funcionarios de las Administraciones tributarias europeas sino también relevantes profesores universitarios de prestigiosas universidades de dichos países. La intervención del profesor Gaetano Stammati en la IX Semana, en 1961, con una conferencia sobre "Impuestos Indirectos y Mercado Común", es buena prueba de ello. Su intervención se produce en el marco de una Semana que dedicó buena parte de su cometido a analizar la problemática de la infracción tributaria no sólo en el Derecho español sino también en el Derecho comparado europeo y, en concreto, en el ordenamiento jurídico-tributario alemán, belga, francés e italiano.

El análisis de la presión tributaria en 1962, con motivo de la X Semana, tampoco estuvo exento, como es lógico, de referencias a la situación al respecto en determinados países europeos de nuestro entorno y, en este sentido, tanto la situación de Italia como la de Bélgica fueron objeto de debate.

El carácter pionero de las Semanas en temas europeos encuentra su exponente más claro y rotundo en la atención que en los años 1967 (XV Semana), 1969 (XVII Semana) y 1982 (XXX Semana) se dedica al IVA, impuesto europeo por excelencia. Se nos mostraban ya así las Semanas como un foro con clara visión de futuro adelantándose en muchos años a los cambios fiscales que Europa nos iba a plantear y a exigir. En este Tomo del cincuentenario figura un trabajo de Félix de Luis titulado "Las Semanas como avanzadilla de la investigación fiscal: el análisis del IVA" que me exime de cualquier otro comentario al respecto.

La XX Semana en el año 1972 tiene para quien esto escribe un especial significado ya que en ella se me dio la oportunidad de intervenir por primera vez en una Semana como coloquiante. En dicha Semana, con dos coloquios dedicado el primero al análisis del Derecho fiscal internacional y el segundo a las relaciones internacionales en el Derecho fiscal español, intervino como conferenciante Pietro Nasini, Jefe de la Dirección de Impuestos en la Dirección General de Mercado Interior y Armonización Legislativa de la Comisión de las Comunidades Europeas. "La armonización fiscal en las Comunidades Europeas" fue el título de su conferencia que tuvo lugar en la sesión de apertura.

Buena prueba de que Europa siempre ha estado presente en las Semanas la constituye la presencia y el protagonismo del Comisario europeo Dr. Guido Brunner en 1977 con motivo de la XXV Semana y a quien, estando yo recién nombrado Consejero Financiero de la entonces Misión de España ante las Comunidades Europeas, tuve el privilegio de acompañar durante su estancia en Madrid.

La apertura en 1983 de la XXXI Semana contó con la presencia y la intervención del Pr. Cesare Cosciani, Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad de Roma. A él correspondió la conferencia de

apertura bajo el título "Análisis crítico de la política de armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea".

Pero quisiera dedicar especial atención a la XXXIII Semana que en 1985 se dedicó con carácter monográfico al ordenamiento jurídico comunitario, a los aspectos financieros de la integración de España en las Comunidades Europeas, sin excluir las cuestiones financieras derivadas del régimen financiero autonómico español, y a la fiscalidad tanto interna como comunitaria. Tuve el honor de inaugurar dicha Semana con una conferencia de apertura sobre "La incidencia del Derecho Comunitario sobre el régimen jurídico financiero español". En dicha conferencia, a breves fechas de la solemne firma del Tratado de Adhesión de España a la Europa Comunitaria, me refería y analizaba el reto de una España formando parte del mundo comunitario que se superponía al reto de forjar un Estado autonómico nacido de la Constitución de 1976.

El análisis del ordenamiento jurídico comunitario, objeto del primer Coloquio, contó con una ponencia general de Salvador Colmenar y con ponencias parciales de Román Ortiz ("Las fuentes del Derecho Comunitario"), Encarnación Sierra ("El Tribunal de Justicia y la cuestión prejudicial"), José María Delgado ("Aproximación entre legislaciones internas: armonización y convenios") así como con numerosas comunicaciones.

Un segundo coloquio analizó los aspectos financieros de la integración de España en las Comunidades Europeas con una ponencia general sobre "La integración de la Hacienda española en la Comunitaria" a cargo de Francisco Javier de la Riva y ponencias parciales de Carmelo Lacaci ("La importancia económica del presupuesto de las Comunidades Europeas a la hora de la adhesión") y Ricardo Briz ("El sistema monetario y el ECU"), complementadas con una comunicación de Carmen Barroso sobre "La estructura y localización de las financiaciones realizadas por el Banco Europeo de Inversiones en el trienio 1981-1983".

El tercer coloquio abordó las cuestiones financieras regionales en la integración de España en las Comunidades Europeas con una ponencia general de Enrique Giménez-Reyna sobre "El régimen financiero autonómico español: la incidencia de la adhesión a las Comunidades Europeas" y una ponencia parcial de González Sáenz de Buruaga sobre "La política regional de las Comunidades Europeas". También en este caso numerosas comunicaciones completaron el análisis de dichas ponencias.

Finalmente, el cuarto coloquio bajo la rúbrica: "La fiscalidad interna y la fiscalidad comunitaria: adaptación y ajuste del sistema fiscal español" se inició con la ponencia general de Miguel Cruz sobre "La armonización fiscal en la construcción de las Comunidades Europeas", interviniendo como ponentes parciales Alberto Martínez Genique ("La imposición directa ante la entrada en las Comunidades Europeas: armonización fiscal comunitaria en materia de impuestos directos"), Luis Fernando Alemany ("La imposición indirecta ante la entrada en las Comunidades Europeas"), Alberto López de Arriba ("Monopolios fiscales e impuestos especiales"), José Ramón Fernández ("Las directrices para una cooperación internacional contra la evasión y el fraude fiscal") y Fernando Arbex ("Asesoramiento fiscal en la Comunidad"). También en este caso una serie de comunicaciones completaron las ponencias dando, en un momento especialmente significativo, una visión de conjunto difícilmente superable sobre nuestra fiscalidad ante la fiscalidad comunitaria.

Esta XXXIII Semana sobre la adhesión de España a las Comunidades Europeas pone de relieve una gran actualidad temática, actualidad que siempre caracterizó a las Semanas y, desde luego, a la vista de su contenido, un alto nivel doctrinal, todavía hoy con vigencia en muchos aspectos, como podrá comprobar quien tenga la curiosidad de ojear el tomo de esta XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero.

Quisiera destacar la intervención del entonces Secretario de Estado para las relaciones con la CEE ,

Pedro Solbes, en la Conferencia de apertura de la XXXVI Semana que tuvo lugar en 1988. En sus palabras iniciales, si bien mencionó que como título para su conferencia había previsto el de "Mercado interior, libertad de movimientos de capitales y fiscalidad", reconoció que lo que le interesaba más bien era dar una visión general de estos aspectos, cómo se entrelazaban en la vida comunitaria y qué papel estaban jugando en el futuro de la construcción europea. La cercanía de la presidencia española hizo que sus conclusiones estuviesen orientadas a los retos que en materia de fiscalidad debía afrontar esa presidencia, considerando esencial la puesta en marcha en 1990 de la Directiva de Movimientos de Capital sin crear excesivas dificultades en el ámbito comunitario. Añadió que otro tipo de temas como algunos relativos al IVA y a la armonización de las accisas o nuevas iniciativas que se pudieran plantear en relación al Impuesto sobre Sociedades venían a ser temas de segundo nivel, aunque, en modo alguno, deberían ser abandonados durante la presidencia española. Concluía Pedro Solbes su intervención señalando que la armonización fiscal constituía un paso necesario en el irreversible proceso de la construcción europea.

Más tarde ya, en 1990 y en 1991, la XXXVIII y la XXXIX Semanas abordaron también cuestiones con un claro componente europeo. En la XXXVIII Semana podemos citar las ponencias de Luis Fernández Briones sobre "El mercado único europeo y el ajuste del sistema tributario español" y de Manuel Bravo sobre "La Inspección tributaria en el horizonte del Mercado Común", así como una ponencia de quien esto escribe sobre "La abolición de fronteras fiscales". En este misma línea la XXXIX Semana bajo el título "El Mercado único y las perspectivas fiscales para 1993" analizó la abolición de las fronteras fiscales, la circulación de capitales y fiscalidad en el mercado único y los regímenes especiales ante el mercado único.

Finalmente, en 2001, la XLVIII Semana, abordó, entre otras cuestiones, los principios de la imposición en una unión económica con un trabajo de Enrique Giménez-Reyna.

Hubiese sido demasiado largo y prolijo analizar contenidos y, por ello, me he limitado a recordar tan sólo enunciados. Es preciso reconocer, sin embargo, que no es fácil reflejar en unas breves líneas lo mucho y bueno que, con el esfuerzo de muchos profesionales, funcionarios y no funcionarios, han aportado las Semanas a la doctrina fiscal y financiera de nuestro país. El referente que siempre ha supuesto Europa en sus contenidos hace que lo aquí expuesto sea sólo un pálido reflejo de una realidad contrastable, sin embargo, a través de unos tomos que han servido de guía y pauta no sólo a los estudiosos de una disciplina siempre en continuo cambio sino también a los responsables de las reformas fiscales que a lo largo de estos años ha debido afrontar nuestro país.

Quisiera terminar poniendo de manifiesto mi admiración por quienes han venido haciendo posible la espléndida obra que constituyen las Semanas de Estudios de Derecho Financiero y su pervivencia durante más de cincuenta años. Es de desear que la labor realizada tenga continuidad con las nuevas generaciones y a ello debemos contribuir todos los que, de una u otra manera, hemos sido testigos de su larga y fructífera trayectoria.

EL CONTRIBUYENTE Y SU ESTATUTO EN LAS SEMANAS DE DERECHO FINANCIERO

Por Joaquín del Pozo López

INTRODUCCIÓN

Al comienzo de estas líneas, quiero agradecer al grupo de compañeros que han tenido la idea de este estudio sobre las Semanas de Derecho Financiero, el invitarme a colaborar con ellos, lo que he hecho con ilusión, pensando de forma especial en los que vendrán detrás de nosotros para que mantengan lo que dichas Semanas representaron en el ámbito doctrinal y profesional.

Quiero, además, recordar a los compañeros que las impulsaron, allá por el lejano año 1953, y a tantos otros que con su entusiasmo y dedicación las han hecho posible hasta el día de hoy. En esta última etapa nuevos compañeros al servicio de la Administración Tributaria, o en situación de excelencia, han participado con entusiasmo haciendo propio el espíritu que animaba a sus fundadores.

No quiero olvidar a quiénes, desde mi ingreso al antiguo Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, me instaron a participar en las Semanas con ponencias o comunicaciones, junto a ilustres profesores de Universidad, empresarios y expertos profesionales o compañeros al servicio de la Hacienda Pública. Pido ahora, que si las vuelven a leer, su juicio sea benevolente con lo que entonces hice con la ilusión de colaborar en las Semanas.

En esta aportación al presente estudio, solamente pretendo destacar algunas ponencias y comunicaciones que han hecho referencia al contribuyente, es decir a los que ocupan tal posición ante la Hacienda Pública y a nosotros mismos en cuanto tenemos tal condición, pues sólo teniéndole en cuenta, directa o indirectamente, se puede justificar gran parte del contenido de muchas de las Semanas.

En otras palabras, las reflexiones que siguen tratan de mostrar en qué medida el contribuyente ha estado presente en las conferencias, las ponencias, las comunicaciones escritas o los coloquios, aspectos todos ellos que integraban la forma en que las Semanas se desarrollaban.

Hay un segundo aspecto a considerar, me refiero a algunos temas objeto de las Semanas que necesariamente tenían en cuenta al contribuyente, aunque no se utilizase dicha denominación.

Además, se van a hacer unas consideraciones en orden a exponer si las Semanas han estudiado lo que la doctrina ha llamado el Estatuto del Contribuyente, su formulación y su contenido. Quiero señalar que, nuestro querido compañero, que desgraciadamente no sigue con nosotros, Carlos García de Vinuesa, dedicó su experiencia y su conocimientos a estudiar "El Estatuto del Contribuyente en el Derecho comparado" que ultimó con un trabajo que tuve la suerte de conocer en su momento y que, a estas fechas, no he conseguido recuperar.

En todo caso, deberá citarse el año al que corresponde cada Semana, pues ello permitirá concluir si las Semanas se anticiparon al estudio y profundización de lo que se entiende por Estatuto del Contribuyente. A estos efectos será de interés comparar las Semanas con normas de nuestro sistema tributario de tal importancia como la Ley General Tributaria de 1963, la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente de 1998 o la Ley General Tributaria de 2003.

EL CONTRIBUYENTE EN LAS PRIMERAS SEMANAS

Al estudiar el contribuyente en las Semanas de Derecho Financiero puede tomarse como punto de partida las que transcurrieron desde 1953, en el que se celebró la I Semana, y el año 1964 que corresponde a la XII Semana, teniendo en cuenta que el 28 de diciembre de 1963 se había aprobado la Ley General Tributaria (L.G.T.).

Esta Ley ha tenido especial trascendencia en la ordenación jurídica de nuestro sistema tributario no sólo estatal y local, sino también en el sistema autonómico cuando la Constitución reguló las Comunidades Autónomas.

En su Exposición de Motivos se dice lo siguiente: "El objeto del tributo se encuentra naturalmente vinculado a una persona. Esta persona, por tanto, no está determinada por la norma, sino por la simple relación que el supuesto de hecho establece, sin alteración de ninguna clase. En su virtud, se trata del contribuyente, ya que es el llamado a soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad económica."

El artículo 30 de la L.G.T. dice que "Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo".

Al repasar los tomos de las Semanas de Derecho Financiero podemos contemplar al contribuyente de acuerdo con lo que se acaba de exponer en la Exposición de Motivos o en el articulado de la L.G.T.

Además, no podemos ignorar que el contribuyente, persona física o jurídica, profesional o empresario, ha estado también presente en las Semanas como participante en las mismas, en calidad de conferenciante, ponente o comunicante, así como interviniendo en los coloquios.

En la I Semana las conferencias fueron pronunciadas en Madrid, durante los días 14 al 17 de enero de 1953. En tres de ellas se analizó el Impuesto de Timbre en relación con la sociedad anónima por José María Latorre Segura, en el tráfico marítimo por Fernando Alonso Amat o con la contratación agrícola por José Ramón Fernández Bugallal. Se estudió también el Impuesto de Derechos Reales (por Eloy Sánchez Torres y Manuel García Margallo), así como el Impuesto sobre Emisión, Negociación o Transmisión de Valores Mobiliarios (por Ángel Velasco y Carlos Villanueva). La síntesis y comentarios de los trabajos realizados en la Semana la haría Fernando Sainz de Bujanda, querido profesor que introduciría entre nosotros el Derecho Financiero.

En las distintas intervenciones existen referencias expresas al sujeto del impuesto, a sus elementos personales o a las personas obligadas al pago. El término contribuyente tendrá que esperar un proceso de maduración doctrinal.

Las Semanas se han ocupado varias veces de los principios tributarios. Cabe citar así la II Semana (1954) en la que Sainz de Bujanda interviene sobre los "Principios constitucionales financieros" y, en particular, el principio de legalidad y el de capacidad contributiva. Años más tarde en la VI Semana (1958) profundizaría en lo que calificó como "nueva defensa del principio de legalidad", estudiando las causas políticas, jurídicas, económicas y financieras de la crisis del citado principio y las medidas a adoptar para

su rehabilitación. Cabría decir que, con independencia de lo que se entienda, por lo que muchos años más tarde se llamaría el Estatuto del Contribuyente, es obligado profundizar en los principios tributarios, con especial referencia a algunos de ellos, como ocurre con el principio de capacidad contributiva.

Podemos destacar la presencia del contribuyente, si nos detenemos en la III Semana (1955) en la que nuestro compañero y profesor antes citado, disertó sobre la aportación española a la teoría jurídica del presupuesto, ocupándose expresamente de "la autorización de los súbditos en materia de impuestos". Conocer los orígenes históricos de los tributos y la autorización de los súbditos, hoy ciudadanos, es una manera de iniciar correctamente el análisis de la posición que ocupa el contribuyente en terminología de la L.G.T. de 1963 ó los obligados tributario de acuerdo con la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

Complemento de lo que se acaba de exponer, lo encontramos en la VIII Semana (1960) en la conferencia de Fernando Benzo sobre la función financiera de los parlamentos.

En la IV Semana (1956) Sainz de Bujanda interviene sobre "Sujetos responsable en el Impuesto de Timbre", ocupándose del lado subjetivo de la imposición en su aspecto pasivo, y la personalidad tributaria pasiva. Dedica palabras a la relación jurídica tributaria, siendo, por lo tanto, un adelantado en la doctrina financiera que él mismo y sus discípulos desarrollarán posteriormente. No procede aquí contrastar las palabras de Sainz de Bujanda en esta Semana, con la definición del artículo 17 de la hoy vigente L.G.T. de 2003 cuando dice que "Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos". Además, Sainz de Bujanda analiza el sujeto pasivo, los sujetos responsables y los sustitutos fiscales.

En la VI Semana (1958) Luis Coronel de Palma al disertar sobre relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado estudió la capacidad jurídico-tributaria, la representación, la responsabilidad y la solidaridad.

No podemos pasar por alto que las Semanas de Derecho Financiero se ocuparon de la actividad económica de los contribuyentes en la VII Semana (1959) al intervenir Rafael Gómez Aparici sobre las evaluaciones globales, como nuevo instrumento de política tributaria. Ello se completará en la VIII Semana (1960) cuando José Luis Moreno Torres interviene sobre los convenios y evaluaciones globales como negocio jurídico administrativo.

En la VI Semana (1958) Antonio Polo presenta una comunicación en la que se plantea un tema de especial interés para el contribuyente. A saber, cómo la financiación de las empresas dificulta lo que califica de "la ficción de la vida jurídica y contable". A tal efecto expone la falta de sinceridad de las declaraciones fiscales señalando las causas político-sociales, financieras, económicas y legislativas.

En línea con lo anterior, la IX Semana (1961) se ocupó de diversos temas, con conferencias del profesor Fuentes Quintana sobre "La Hacienda Pública española y el comercio exterior" o del profesor Caetano Stammati sobre "Impuestos indirectos y Mercado Común". Además, Gonzalo de Lacalle disertó otra sobre "El crédito a medio y largo plazo" y Francisco José Mañas expuso "Ensayo de síntesis y la clasificación de la imposición indirecta en España".

Si los temas objeto de conferencia señalan la importancia que tiene la IX Semana, no lo son menos las comunicaciones relativas a las infracciones tributarias, así como los coloquios que suscitaron múltiples intervenciones.

En este tema, el de las infracciones tributarias, como ocurrirá más adelante cuando se tipifique el delito fiscal, es decir en los supuestos de los ilícitos tributarios, el contribuyente está presente en cuanto a su actitud ante la aplicación de las normas que regulan los tributos. Como apoyo de lo indicado baste citar el concepto recogido en la L.G.T. de 1963 cuyo artículo 77 disponía "Son infracciones tributarias las

acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo."

Lo mismo ocurre si leemos el concepto recogido en la vigente L.G.T. del año 2003, a saber, su artículo 183 que dice " Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas y culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta y otra ley".

El tomo de la IX Semana contiene un magnífico resumen de los coloquios sobre las infracciones tributarias, que tuvieron lugar a la vista de las comunicaciones presentadas, hecho por Francisco Guijarro. Señala tres aspecto, jurídico, político-social y moral. En el primero de ellos, junto al estudio de su naturaleza por José López Berenguer, destaca la exposición de Sainz de Bujanda sobre la identidad de naturaleza entre la infracción tributaria y la infracción criminal. Téngase en cuenta que la Semana se celebra en 1961 y que faltarán todavía dieciséis años para la tipificación del delito fiscal, y más todavía para las sentencias del Tribunal Constitucional que sostienen igual conclusión. De ello se deduce el adelanto que suponían las Semanas de Derecho financiero sobre esta cuestión.

Se ocupa Guijarro de la infracción tributaria en el Derecho comparado, resumiendo las comunicaciones de Rafael Acosta sobre el derecho alemán, López Berenguer del belga, José Luis de Juan del francés, Fernández Flores del italiano y Félix de Luis de Estados Unidos. A su vez César Albiñana aportó una comunicación titulada "Notas sobre el ordenamiento español ante el fraude tributario".

Dentro del aspecto político-social, tema directamente relacionado con el contribuyente, expone Guijarro la pérdida del sentido del deber fiscal, los factores influyentes en dicha pérdida, y el desconocimiento u olvido de los principios de conexión natural entre comunidad política y deber fiscal. Recoge así las comunicaciones del profesor Joaquín Ruiz Jiménez, "Infracción fiscal y estructura política" y de Vicente Torres López, "Las causas de las infracciones tributarias".

En el aspecto moral, el contribuyente vuelve a estar presente, de forma particular como persona física, exponiendo la doctrina de las leyes meramente penales (sobre la base de la comunicación del profesor Antonio de Luna) y formularía dos preguntas sobre si obligan en conciencia las leyes fiscales y el camino a seguir para una remoción de la "conciencia fiscal".

Dada la importancia del tema tratado, la X Semana (1962) vuelve a dedicar sus coloquios a los aspectos penales de la infracción tributaria. Se puede de nuevo afirmar que las Semanas de Derecho Financiero se han ocupado de cuantas cuestiones inciden en el contribuyente. José María Maureta hizo una exposición en torno al Derecho Penal Tributario deteniéndose en el sujeto y en la singularidad respecto al dolo y la culpa como aspectos sustantivos de lo penal tributario. En el coloquio Fernández Montes se refirió a la culpabilidad. A su vez, Fernando Benzo, Narciso Amorós, Fernández Ordóñez o del Rosal, entre otros, intervinieron sobre las circunstancias modificativas de la responsabilidad.

El resumen de los coloquios, al igual que en la Semana anterior, lo efectuó Francisco Guijarro destacando las nuevas aportaciones hechas en las intervenciones a favor de la naturaleza jurídico-penal de la infracción tributaria. Además, hizo un planteamiento de "lege data" y de lege ferenda", de las razonas a favor y en contra de dicha teoría.

De lo expuesto hasta aquí se puede concluir cómo el contribuyente ha sido objeto de análisis en las primeras Semanas de Derecho Financiero. En particular en la posición que ocupa en lo que se empezaba a denominar relación jurídico-tributaria, la aplicación de los principios tributarios, en especial los de legalidad y capacidad jurídica, y su posicionamiento negativo ante la aplicación de las normas de los tributos mediante la comisión de infracciones tributarias.

Se trata de un estudio doctrinal por funcionarios, profesionales y los mismos contribuyentes, que permitiría ir avanzando.

El desarrollo legislativo de teorías, ideas u opiniones recogidas en los primeros tomos de las Semanas de Derecho Financiero se plasmaría, en la L.G.T. de 28 de diciembre de 1963, que fue objeto de análisis de la XII Semana (1964).

LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN LAS SEMANAS

Al comenzar la XII Semana, en abril de 1964, José Luis Estrada, en la sesión de apertura, se refiere a "La coincidencia de que la reforma del sistema tributario español, tan necesaria como conveniente, ... se da también en el momento crítico en que está promulgada la Ley General Tributaria del 28 de diciembre pasado y pendiente de terminar el estudio y la aprobación por la Comisión en las Cortes españolas el complemento de ella" (con lo que hace referencia a la Ley de 11 de junio de 1964).

Añade que "la trascendencia que para la vida jurídico-financiera del país tiene este hecho, ha aconsejado la oportunidad de incluir en esta Semana, que hoy comienza, el estudio y divulgación en conferencias y coloquios de la Ley General Tributaria promulgada".

En estas palabras se recoge lo que supuso la XII Semana, o sea el análisis, exposición, profundización y crítica de la L.G.T. de 28 de diciembre de 1963.

Dentro de las conferencias pronunciadas hay que señalar la de Alfonso Batalla titulada "La relación jurídica en la L.G.T.". Al analizar los derechos y obligaciones que nacen con el devengo, se ocupa "del derecho del Estado a liquidar el tributo y las correspondientes obligaciones del contribuyente tendentes a este fin". Precisa que "la primera obligación que para el sujeto pasivo crea el devengo es la declaración", que produce un triple efecto: iniciar el procedimiento de gestión, interrumpir la prescripción y vincular al sujeto pasivo. Estudiando la liquidación, apunta que "la obligación del sujeto pasivo es el pago de la deuda tributaria, cuyo incumplimiento genera las correspondientes responsabilidades y sanciones". Concluye que "La L.G.T. constituye un decidido empeño, y el primer paso, para dotar a nuestro sistema tributario de una estructura plenamente jurídica". Añade que "la ley no es perfecta, ni podía serlo. Son muchas cuestiones las que quedan sin resolver, los conceptos que quedan sin definir, los derechos que quedan sin proteger". Con esta cita se ha querido recoger algunos temas relacionados con el contribuyente y su posición en la relación jurídico-tributaria.

Con el paso del tiempo, esta conclusión relativa a que "la ley no es perfecta", podría revisarse pues es cierto que el contribuyente se ha visto protegido por la L.G.T. Sin embargo, las reformas introducidas en el texto de 1963 no siempre lo han mejorado, sino que han introducido cierta inseguridad al contribuyente. En todo caso, la Semana tenía presente la nueva ley, y dentro de ella su aplicación al contribuyente.

En la sesión de clausura Pío Cabanillas disertó sobre "La nueva ley tributaria: Derecho Tributario y Teoría General del Derecho". Al ocuparse de las ventajas de la ley indica en primer lugar, la certeza en el campo tributario. A su juicio, "el segundo gran efecto es el de la confianza en la norma tributaria, decisivo en relación con la psicología del contribuyente". El tercero, "es facilitar la eficacia didáctica y pedagógica y sobre todo lograr el rigor expositivo de una nueva rama del derecho". A nuestro juicio, desde la perspectiva del contribuyente, se confirman, a pesar del tiempo transcurrido, estas ventajas que según Pío Cabanillas, presentaba, en 1964, la Ley General Tributaria.

Citemos algunas de las comunicaciones y de los coloquios de la XII Semana. La posición del contribuyente en la relación jurídica tributaria, las obligaciones que le son impuestas y el cumplimiento de los deberes, está presuponiendo la existencia de atribuciones y prerrogativas en la Administración Tributaria, tema del que se ocupó Manuel Chacón, con intervenciones, entre otras, de Miguel Cerezo, Álvarez del Manzano y Fernández Ordóñez.

Dentro de la relación jurídica es preciso concretar "la obligación tributaria" que incide sobre el contribuyente. Narciso Amorós y López Berenguer estudiaron la causa en la obligación tributaria.

Toda referencia al contribuyente en la normativa tributaria, se enmarca dentro del concepto de los deberes cívicos y sociales. Se concreta en el contribuyente que es quien está sometido a la imposición por estar obligado al cumplimiento del tributo por lo que cabe afirmar que el deber tributario es inherente a la figura del contribuyente. De este tema, presentaron comunicaciones Enrique Serrano Guirardo ("El deber tributario en el cuadro general de los deberes cívicos y sociales") y José Arias Velasco ("Apuntes sobre la conciencia del deber tributario en la realidad social española").

En la XII Semana el contribuyente aparece en otras comunicaciones: primero, su colaboración con la Administración tributaria y segundo, las garantías que puede disfrutar.

Ha sido característica del sistema tributario español, frente a otros sistemas del Derecho comparado, acudir al administrado para que colabore en la gestión tributaria. En la Semana se estudia esta colaboración, analizando si pueda calificarse como tal, en cuanto no lleva el adjetivo de voluntaria, o si más bien nos encontramos con deberes impuestos bajo la denominación de colaboraciones.

Sobre la colaboración hubo dos comunicaciones: la de Carlos Cubillo se titulaba "La colaboración de los administrados en la gestión tributaria", y la de Santiago Parra de Mas "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal".

Parra de Mas resume sus ideas diciendo: "Hemos examinado en este trabajo algunos casos en que la conducta del contribuyente convierte a éste en colaborador de la Administración financiera y le dota de específicos derechos y deberes. En realidad es difícil diferenciar los casos en que el contribuyente colabora, de aquellos otros en los que simplemente cumple una obligación formal que le viene impuesta como sujeto pasivo". Según el autor se pone de manifiesto "la frecuencia con que la Administración financiera –aun sin proponérselo deliberadamente– recaba la conducta colaboradora de los contribuyente, y la significación jurídica con que –aun involuntariamente– se rodea y protege la intervención colaboradora".

El otro tema de las comunicaciones presentadas es el de las garantías del contribuyente. El Estado de Derecho conlleva la existencia de normas relativas a las personas, en su condición de ciudadanos, tanto en la vertiente de los deberes como de los derechos. La normativa tributaria, concreción de las normas jurídicas en la esfera de la regulación y aplicación de los tributos, no es ajeno a ello.

De aquí se deduce que el reconocimiento de determinadas garantías al contribuyente ha debido siempre estar presente en el legislador, así como en la actividad de la Administración Tributaria. Por ello, las Semanas han dedicado especial atención a las garantías de los contribuyentes en general y, en particular, a los recursos que pueden interponer.

Por lo que se refiere a la XII Semana. Antonio Aparicio Pesqueira presentó una comunicación titulada "Recursos y garantías del contribuyente" formulando opiniones según se trate de controversias de derecho o de hecho.

La Ley General Tributaria, objeto de análisis y profundización, en las Semanas de Derecho Financiero y, en especial, en la XII Semana (1964) permitió avanzar en los derechos y garantías de los contribuyente, aportando estudios a lo que, en su momento, se llamaría Estatuto del Contribuyente.

PRESENCIA DEL CONTRIBUYENTE EN PONENCIAS Y COMUNICACIONES

Siguiendo lo expuesto hasta aquí, se van a hacer algunos comentarios sobre la presencia del contribuyente en ponencias y comunicaciones en las Semanas que siguieron a la dedicada a la Ley General Tributaria, o sea, la XII Semana de 1964.

En general, cabe sostener que en varias de las Semanas celebradas el tema objeto de estudio no contemplaba directamente al contribuyente, lo que no impide que una lectura atenta de las ponencias y comunicaciones nos permitan descubrir la presencia necesaria de aquél.

Así en la XIII Semana (1965) las conferencias y coloquios versaron sobre el tema la distribución de la renta nacional, el gasto público y, en especial, la carga tributaria. En el análisis de este último tema está presente el contribuyente, en cuanto obligado que soporta la imposición. El análisis se efectuó desde diversos puntos de vista, de los que destacamos, sin que ello signifique olvidar a otros, los siguientes.

En general, la distribución de la carga tributaria fue expuesta por el profesor Fuentes Quintana; la progresividad y la redistribución fiscal de la riqueza por el futuro Ministro de Hacienda y autor de la reforma tributaria de 1977, Francisco Fernández Ordóñez; de la distribución de la carga tributaria y la equidad en el impuesto sobre el gasto personal se ocupó Félix de Luis; y la equidad en la distribución de la carga tributaria que recae sobre las rentas agrarias por José Martínez Genique.

Sobre el tema objeto de la XIII Semana, cinco años después, en 1970, la XVIII Semana, se volverá de nuevo con una intervención de Manuel Lagares sobre "La distribución de la carga fiscal", dentro de los coloquios sobre la política fiscal.

Desde otra perspectiva, el contribuyente también estuvo presente en la XIII Semana ya mencionada al estudiarse la redistribución en la renta o de la riqueza, como objetivo moral por Ramón Echarren o como imperativo moral por Salvador Guasch, El contribuyente está presente especialmente en la comunicación orientada a la construcción de una moral tributaria por el jesuita Gonzalo Higuera en cuanto se trataba de orientaciones que inciden en su posicionamiento ante el deber fiscal. Como complemento de lo anterior la conferencia de clausura a cargo del Arzobispo de Madrid, Casimiro Morcillo tuvo por título "Producción y justa distribución de los bienes".

En resumen, la XIII Semana, celebrada en 1965, profundizaba en unos temas que son básicos para que los contribuyentes puedan calificar el sistema tributario y la distribución en la carga tributaria, como justa y progresiva, cualquiera que sea el lugar donde tenga su domicilio en España. Además, se impulsó el análisis de una moral tributaria. Ambos temas, con las debidas adaptaciones a las nuevas situaciones y realidad social, se entiende que siguen siendo válidas en el año 2005, cuarenta años después de la celebración de aquella Semana.

La XV Semana (1967) se ocupó del impuesto sobre las ventas y, en especial, del Impuesto sobre el Valor Añadido en la Comunidad Económica Europea en sus variantes de la T.V.A. francesa, su aplicación en Bélica o Italia y el proyecto alemán. También se analizó la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E. con un estudio sobre los países que entonces la integraban, o el proyecto de T.V.A. europeo y las Directrices de la C.E.E. relativas al impuesto citado.

No corresponde entrar ahora en una pormenorizada exposición de las ponencias y comunicaciones presentadas, lo que se hace en otros trabajos en este estudio. Sin embargo, no puede ignorarse que se analizó la posición del contribuyente en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya sea a nivel nacional, como dentro del proceso de armonización europeo.

En la Semana XVI (1968) el contribuyente fue objeto de análisis en el impuesto indirecto entonces vigente, en la conferencia de Jesús Rodríguez Carreras titulada "Algunos aspectos en España de la problemática del sujeto pasivo en el Impuesto General sobre el Tráfico de los ingresos". De esta manera, mientras la Semana anterior, la número XV, se ocupaba del futuro, al estudiar el Impuesto sobre el Valor Añadido, la número XVI profundizaba en el contribuyente en el impuesto sobre las ventas en cascada, que permanecería vigente todavía varios años. Los coloquios versaron sobre "Los principios generales tributarios" que han de inspirar el sistema de ordenación legal de los tributos de especial incidencia en los contribuyentes.

En 1969 la XVII Semana vuelve al Impuesto sobre el Valor Añadido y se dedica un coloquio a su posible implantación en España, actuando como ponente Fernández Ordóñez. En ella el contribuyente, cómo no, estaría presente al estudiarse la estructura empresarial española y, en particular, los problemas que planteaba entonces su implantación desde el punto de vista empresarial, formulándose por otro comunicante diversas consideraciones económico-sociales.

En 1972 en la XX Semana, Antonio Fernández Cuevas disertó una conferencia sobre "El delito fiscal", máxima expresión del incumplimiento de las normas tributarias por el contribuyente.

La Semana XXIII (año 1975), se ocupó de "La doctrina sobre la tributación de las ganancias y pérdidas de capital". En ella, Miguel Cruz Amorós impartió una conferencia sobre "La trascendencia del elemento subjetivo de la configuración del hecho imponible en el impuesto general sobre la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas".

La Semana XXV (1977) fue avanzada por su contenido, en cuanto entró a estudiar un tema del máximo interés, que tendría su reflejo años posteriores con las reformas iniciadas con la Ley de medidas urgentes del año 1977.

El tema era "La reforma tributaria" dedicándole dos coloquios y múltiples comunicaciones que se ocuparon de las reformas fiscales en España (Eduardo Abril), el "porqué" y el "cómo" de las reformas fiscales (Modesto Ogea), así como de las reformas de cada tipo de tributo: de la imposición sobre la renta (Hermenegildo Rodríguez), sociedades (Alfonso Batalla), impuesto sobre las ventas (Manuel García Margallo) o la imposición patrimonial (Juan Zurdo).

El contribuyente estaba presente en la comunicación de Joaquín del Pozo, "Ideas para una reforma del régimen sancionador tributario", en cuanto contemplaba a la conducta del contribuyente ante la aplicación de los tributos, en concreto su oposición y no aplicación, o su aplicación indebida y la reacción de las normas jurídicas ante dicha conducta.

De otra parte, Antonio Fernández Cuevas presentó una comunicación sobre "Las garantías del administrado (contribuyente) en una reforma tributaria" en la que trató las garantías en la fase previa a la reforma; segundo, en la elaboración de la ley de reforma; tercero, el respeto a los derechos adquiridos por el contribuyente y la publicidad de la legislación reformadora. Su propio enunciado pone de manifiesto que tuvo en cuenta la incidencia que tiene en el contribuyente todo proceso de reforma tributaria. La lectura de esta comunicación, hoy en día, es del máximo interés cuando se oyen intervenciones, a todos los niveles, sobre futuras reformas, más o menos extensas, de los tributos.

El contribuyente como persona jurídica, no física, ha sido analizado en varias ocasiones. La Semana XXVIII (año 1980) se ocupó del Impuesto sobre Sociedades. En ella, Leopoldo Stampa presentó una ponencia titulada, "El concepto de personalidad" en dicho impuesto.

De las comunicaciones, cabe citar, la de Sánchez-Cortés sobre los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Sociedades; Francisco Guijarro estudió las fundaciones; Miguel Cruz Amorós junto con Enrique Giménez-Reyna contemplaron la aplicación del impuesto a la Iglesia Católica. Los problemas que presenta el delito fiscal en el Impuesto sobre Sociedades se analizaron por José Luis Codes.

Finalmente, debe señalarse que del contribuyente del Impuesto sobre Sociedades en versión moderna, o sea, los grupos de sociedades, se ocupó Claro-José Fernández Carnicero en su comunicación "Presupuestos jurídicos de la tributación de los grupos de sociedades".

La XXIX Semana de Derecho Financiero (1981) se dedicó al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídico Documentados". Desde la perspectiva del contribuyente cabe recoger aquí la comunicación de José López Berenguer sobre "Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Actos Jurídico Documentados" y la comunicación de José Antonio Pueyo sobre "La tributación de la empresa pública en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales".

En la XXX Semana (año 1982) los temas objeto de estudio fueron del máximo interés. En el primero, el Impuesto sobre el Valor Añadido, aspectos jurídicos y aspectos económicos, el contribuyente estuvo presente en todo momento, dada la posición especial que ocupa en dicho tributo. Debe citarse la conferencia de Carlos Ferrer Salat sobre "La empresa española ante el I.V.A.".

En el otro tema "La inspección de Hacienda", el contribuyente estuvo presente pues las funciones de la inspección tienen por destinatario al contribuyente, ya sea la investigación o la comprobación y la función de asesoramiento. Más aún, se ocupó de la formación y selección de los inspectores por Ángel Bizcarrondo, y otros muchos que aportaron ideas, opiniones y sugerencias sobre "La Escuela de Inspección financiera y Tributaria".

La Semana XXXI, tuvo un tema de particular interés, como es el contribuyente y su asesor fiscal.

La XXXII Semana (1984) además de dedicarla a la financiación de las autonomías, retornó sobre un tema ya estudiado, en las Semanas IX y X (1961 y 1962), a saber, "Infracciones y Sanciones Tributarias". Vuelven a aparecer los ilícitos administrativos y tributarios ante el Derecho Penal y se dedican comunicaciones recogiendo el derecho comparado. Además, se expone el tema del administrado ante la norma sancionadota, y se analiza el alcance que tiene la reincidencia en el comportamiento del contribuyente.

Se critica el régimen sancionador entonces vigente, se enumeran los vacíos sancionadores y se proponen reformas.

Por su especial incidencia en el contribuyente interesa mencionar la recapitulación que se hace de la "amnistía fiscal" de la Ley 50/1977.

Otro grupo de intervenciones de esta Semana se hacen bajo el título "Aversión o reacción del contribuyente ante el impuesto".

Cabe indicar que se expusieron los aspecto sociológicos del fenómeno tributario (José Luis Pérez de Ayala) y los condicionamientos para el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios (Julio Banacloche). Además, se dedicaron intervenciones a la educación tributaria, el deber de colaboración o la rebelión fiscal.

La XXXIV Semana (1986) se ocupó del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Como aspecto polémico, Ramón Drake se ocupó del sujeto pasivo y la unidad familiar, completando la exposición Antonio Morillo con su comunicación "El significado de los conceptos instrumentales, sujeto pasivo y unidad familiar como instrumentación del criterio de acumulación de rentas gravables".

Las Semanas de Derecho Financiero han pretendido estar al día y seguir la organización de la Hacienda Pública. Por ello, la XLI Semana, celebrada en enero de 1994 se dedicó a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, creada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que quedaría efectivamente constituida desde el 1 de enero de 1992 por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 25 de septiembre de 1991.

La Agencia Tributaria en cuanto "organización administrativa responsable en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero", va a tener directa relación con el contribuyente. Por eso se la cita aquí, aunque sea brevemente. Fue objeto de estudio, con carácter general, por Fernando Díaz Yubero y Felipe Alonso; como servicio público (referido en especial a los contribuyentes) se analizó por Ángel Bizcarrondo; la Agencia y los procedimientos tributarios (en su aplicación a cargo y a favor de los contribuyentes) fue expuesta por Alfonso Montero; y la utilización de las nuevas tecnologías (por y para los contribuyentes) se expusieron por Francisco Valencia. Además, Ana Naviera se ocupó de la mejora de las relaciones Administración y administrado. Finalmente, la integración de la Administración aduanera en la Agencia Tributaria, de tanto interés para los contribuyentes fue expuesta por Joaquín Bobillo.

En el mismo año 1994, en el mes de octubre, se celebró la XLII Semana que volvió a ocuparse de las infracciones tributarias, tema ya estudiado, si bien con otra normativa, en las Semanas IX, X y XXXII. Se completa la exposición con otras ponencias que se refieren a la graduación de las sanciones tributarias. Además estudió el ilícito penal, al ocuparse del delito fiscal, máxima expresión del incumplimiento de las normas tributarias por el contribuyente.

La XLIV Semana celebrada en noviembre de 2004, además de dedicar una ponencia a las actuaciones y procedimientos de inspección, se ocupó de "Los obligados tributarios en la aplicación de los tributos".

ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE

De acuerdo con lo que se anunció en la introducción, se exponen seguidamente unas consideraciones sobre el contribuyente y su estatuto, tema del que se ocuparon las Semanas de Derecho Financiero anticipándose en el tiempo a los textos legales.

Téngase en cuenta que es de 26 de febrero de 1998, la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente. Este texto pasaría a integrarse en la Ley General Tributaria vigente, aprobada cuarenta años después de la original de 1963, en particular en su artículo 34, titulado "Derechos y garantías de los obligados tributarios".

También hay que mencionar el Consejo de Defensa del Contribuyente creado por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre como órgano de la Secretaría de Estado de Hacienda. El artículo 34.2 de la L.G.T. de 2003 declara que este Consejo, integrado en el Ministerios de Economía y Hacienda "velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios.

A fin de confirmar lo expuesto, tenemos que repasar las Semanas de Derecho Financiero y situarnos en el año 1983, en el que se celebró la XXXI Semana, de la que debemos destacar las ponencias de Julio Benacloche, Miguel Cruz Amorós y Enrique Giménez-Reyna. Banacloche presentó una ponencia denominada "El Estatuto del Contribuyente". De su lectura se deduce el interés del autor por la situación de los contribuyentes ante la Hacienda Pública que se remonta a la Semana del año 1971 con una comunicación referida a la "Trascendencia de las Circulares, Instrucciones y Consultas como fuente de Derecho".

El autor analiza las relaciones "Hacienda-contribuyente" en los siguientes aspectos: 1. Elaboración de normas tributarias. 2. Gestión. 3. Control. 4. Discrepancias. 5. Gasto público. 6. El déficit y el endeudamiento público y, 7. Honestidad fiscal y responsabilidades.

Ha de alabarse su anticipación en el tiempo, no sólo con la propia denominación de la ponencia, ampliamente utilizada después por la doctrina, sino también por su contenido, a la Ley General Tributaria de 1963, y a la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente.

La ponencia termina con la enumeración de los principios que, a su juicio, se estiman básicos. Reproducimos seguidamente los que entendemos que cabe incluir en el estatuto del contribuyente, en el sentido que a esta denominación se le ha dado en nuestro ordenamiento tributario:

- *La gestión de los tributos ha de ajustarse a los principios de generalidad, igualdad y economicidad para el contribuyente.*
- *El contribuyente tiene derecho a una información completa y al asesoramiento gratuito en cuanto a cualquier aspecto de sus deberes tributarios.*
- *El contribuyente debe ser amparado en su buena fe, rectificado en su error y sancionado en el fraude voluntario probado.*
- *El derecho a reclamar debe ampararse en los principios de facilidad en el procedimiento, agilidad*

en el trámite e independencia en la resolución.

- *El contribuyente tiene derecho al amparo de la Hacienda Pública en el servicio de sus funcionarios, a exigir la utilización adecuada de sus medios y al conocimiento real de su gestión.*

Además de esta enumeración final, en el texto de la ponencia se desarrollan auténticos derechos del contribuyente. Así dice la siguiente "Los contribuyentes pueden pedir no sólo disposiciones claras en los términos de su elaboración, sino también pocas normas de desarrollo y dictadas a tiempo, interpretaciones de acceso general en su conocimiento y, desde luego, no salir perjudicados en aplicaciones prácticas contradictorias producidas en un tiempo simultáneo o sucesivo".

Al referirse al asesoramiento e información, señala que "no me he cansado de repetir que es tarea ineludible y perentoria de la Administración Tributaria: divulgar, informar y asesorar gratuitamente", y añade que " En esta labor la tarea de la Inspección es fundamental por su contacto directo con los administrados. Igual cabe decir de los servicios de información. Quien va a preguntar quiere contribuir bien y va a la Administración de su Hacienda.". A este respecto cita "la Circular de la Dirección General de Rentas Públicas, Inspección número 6, de 25 de mayo de 1927, en la que se decía: "La inspección ha ido borrando su carácter represivo y adquiriendo, en cambio, otro marcadamente educador". Y seguía: "Para ello nada mejor que esa labor de atracción, que esa enseñanza cordial, que esa acción educadora, sin pedantería, ni rigor que en anteriores Circulares ha aconsejado este Centro".

Al ocuparse de la eficacia administrativa en la gestión tributaria sostiene que "Ante esta relación –Hacienda-Contribuyente– es claro que lo que el administrado pide es: 1) que no se pidan reiteradamente los mismos datos a las mismas personas; 2) que no se requiera generalizadamente, sin fundamento bastante; 3) que se pida lo que se puede dar. Esto en cuanto a la información. Añádase a ello que esta colaboración no le sea costosa. Que no se añada carga formal a la ya por si elevada carga económica del pago de los impuestos".

Menciona además "La posibilidad de hacer declaraciones fuera de plazo. Con la imposición de recargos, intereses y sanciones que procedan por el retraso. Pero que nada impida la regularización voluntaria y espontánea de quien por ignorancia o por error no contribuyó como debía y quiere corregir esta situación".

En cuanto a los intereses afirma que "En todo caso parece preciso el acuerdo de abonar intereses siempre que haya devolución por causa administrativa".

Respecto del silencio administrativo afirma que "La relación –Hacienda-Contribuyente– en la fase de gestión acaba a veces, con el silencio administrativo. Nunca es deseable, a pesar de la evidente escasez de medios de la Administración Tributaria. En todo caso se considera equitativo que en la comparación de ambas posiciones el silencio se presuma siempre favorable al contribuyente y no al revés."

Entendemos que los otros principios que enumera Julio Banacloche deben esperar un proceso de maduración para formar parte del estatuto del contribuyente. Entre ellos cabe citar los siguientes:

- *El gasto fiscal ha de ser temporalmente limitado, rigurosamente controlado y revisado en su procedencia.*
- *El gasto público debe ser inspeccionado en su adecuación a las previsiones presupuestarias y analizado en su eficacia social.*
- *El endeudamiento público exige una explicación anual de su cuantía y una manifestación expresa del tiempo y forma de su financiación.*
- *La inspección financiera de las empresas públicas, del gasto fiscal y de los programas de gasto debe ser práctica habitual con publicación de sus resultados.*

La ponencia interesa por sus citas que demuestran la perfección de las instrucciones y normas

elaboradas en el Ministerio de Hacienda. Cita la Circular número 5, de 14 de marzo de 1027: "Una conducta elevada, benévola y transigente dentro de la pura aplicación de los Reglamentos, inspirada tan sólo en el deseo de armonizar el interés del contribuyente con el del Tesoro, dando a las Leyes el amplio sentido humano y comprensivo con que fueron concebidas y desarrolladas; una conducta firmemente orientada a esta dirección y en la que se cuide escrupulosamente, con infatigable perseverancia, de evitar claudicaciones o desviaciones que, aunque sólo sea en apariencia, la desvirtúen o la empañen, dará tal fuerza moral al Inspector, que por su sola virtud encontrará insospechadas facilidades para el desempeño de su penosa misión y realizará al cabo una gestión más brillante y fructífera, que acudiendo a procedimientos en los que no aparezcan como directrices esenciales de su actuación el abnegado amor al servicio, el fervoroso espíritu de justicia y aquel noble impulso de cordialidad ante el cual no hay reserva que no se rinda ni aspereza que no se suavice".

La larga cita la hace al ocuparse de la comprobación cerca del contribuyente, pues como dice Banacloche, "el verdadero problema de la inspección es desentrañar actitudes, además de comprobar datos y situaciones" pues un contribuyente puede declarar e ingresar bien, mal de buena fe o conscientemente mal.

En resumen, Julio Banacloche contribuyó de esta forma, con su habitual profundidad, al estudio en las Semanas de Derecho Financiero del estatuto del contribuyente, anticipándose en el tiempo a nuestro ordenamiento, incluso a la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003.

Por su interés, reproducimos la cita que hace de Antonio Saura Pacheco que en el libro "Régimen de Inspección de la Hacienda Pública", obra autorizada y declarada de utilidad general por orden del Ministerio de Hacienda, del año 1948, dedicaba su parte sexta a los "Derechos del Contribuyente" en el que enumeraba los siguientes: " 1) el derecho al recurso de reposición; 2) el derecho al pago anticipado de sus recibos; 3) el derecho a solicitar el aplazamiento de pago; 4) el derecho a la condonación de multas; 5) el derecho la devolución de ingresos indebidos; 6) el derecho al fraccionamiento de pago; 7) el derecho de consulta; 8) y varios derechos ante los Recaudadores en orden a garantizar, facilitar y recurrir el pago de las Contribuciones".

En la misma Semana de Derecho Financiero, o sea la XXXI, de 1983, Miguel Cruz Amorós remitió una comunicación titulada "El contribuyente y la elaboración de normas". En ella señala la siguiente conclusión: "es necesario que nuestro ordenamiento habilite fórmulas o que, al menos, la práctica legislativa o administrativa den operatividad a las existentes, de participación de los contribuyentes en la elaboración de las normas tributarias, como medio de asegurar la aceptación del impuesto por los sujetos pasivos y de evitar compromisos, del legislador o de los propios contribuyentes, distorsionantes del sistema tributario y de su mejor aplicación en términos de generalidad, equidad y neutralidad". Se trata de una afirmación importante, de gran trascendencia, para los contribuyentes, que se viene aplicando en cierta medida con la apertura de plazos para someter a información pública los anteproyectos de ley, que permiten a los contribuyentes, personas físicas, entidades o asociaciones formular sugerencias o comentarios, antes de la aprobación de las normas.

Enrique Giménez-Reyna también en la Semana XXXI, presentó una comunicación sobre "El contribuyente y el proceso de gestión" en la que señala como conclusión la siguiente: "El examen apresurado que hemos hecho de las cuestiones que plantea el proceso de gestión tributaria y el estudio de los costes de gestión y de cumplimentación nos lleva a la exigencia de un nuevo planteamiento de las relaciones Administración-contribuyente. En efecto, los clásicos principios de economía, celeridad y eficacia han quedado desbordados. Nuestra Constitución consagra una serie de garantías que deben dejar sentir su influencia en la aplicación del fenómeno tributario, en el proceso de gestión." Cita la Constitución, en

su artículo 31.3 legalidad, 9.3 seguridad jurídica, 31.2 eficacia y economía del gasto público, 103.1 sujeción a la ley en la actuación administrativa y artículos 31.1, 24 y 106 sobre justicia.

Afirma que: "En aplicación de toda esta doctrina, la Hacienda Pública debe adecuar su actuación a procurar la generalidad en la aplicación del sistema tributario con la mayor eficiencia del gasto público que se emplee, con la menor incomodidad para los sujetos obligados y garantizando la máxima seguridad jurídica de los ciudadanos."

Menciona las deficiencias en general que padecen los órganos de gestión y afirma lo siguiente: "Por ello, propugnamos un reforzamiento de dichas funciones con medios materiales modernos y suficientes, con una mayor proximidad física al contribuyente y con unos funcionarios (que no han de ser necesariamente de nivel superior) debidamente formados, que descarguen de las funciones que impropiamente, a mi juicio, ha ido asumiendo la Inspección Tributaria. Lo que redundará, no sólo en beneficio de la eficacia y productividad de la Administración, sino también en un mejor servicio al contribuyente y a la Nación."

Antes de la aprobación de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los contribuyentes, la Semana XLIII dedicó su primera sesión a los "Derechos y garantías del contribuyente ante la Administración Tributaria". Fueron ponentes, Manuel Marín Arias, Julio Benacloche, Javier Lasarte, Abelardo Delgado y José Díaz Delgado con ponencias sobre el Estatuto del Contribuyente y la nueva Ley General Tributaria (para evitar confusiones debe recordarse que se celebró en noviembre de 1995), la responsabilidad tributaria e infracciones y sanciones.

Como complemento de lo anterior, otra sesión se ocupó de la "Defensa de los Derechos del Contribuyente, reclamaciones y recursos". Además se estudió un tema de particular interés para los contribuyentes, a saber, la responsabilidad del asesor fiscal y el asesoramiento fiscal.

En 1998 se aprueba la Ley 1/1998, de 25 de febrero. Su exposición de motivos indica que se trata de una Ley "ampliamente demandada por todos los sectores" que reforzará el principio de seguridad jurídica. Añade que "permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos".

Esta idea de equilibrio, básica en un Estatuto del Contribuyente, se complementa cuando nos dice que "ahora bien, los derechos y garantías que esta Ley explicita no son sino la contrapartida de las obligaciones que sobre los contribuyentes pesan derivadas de la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios contenidos en la Constitución".

Sin entrar en el texto legal, debe recordarse que enumera los principios y derechos generales de los contribuyentes y los derechos y garantías en los procedimientos tributarios y, en concreto, en los de inspección, recaudación y sancionador, así como el derecho a recurrir y las reclamaciones económico-administrativas.

La Semana XLVI, celebrada en mayo de 1999, una vez aprobada la Ley 1/1998, de 26 de febrero, se dedicó al Estatuto del Contribuyente. Con ello se seguía la línea marcada en las Semanas de Derecho Financiero: adelantarse al estudio de temas de la Hacienda Pública, analizar tributos todavía no vigentes o profundizar en normas recién aprobadas a fin de proceder a su divulgación, estudio o mejor comprensión.

La primera sesión se tituló "Estatuto del Contribuyente y Administración Tributaria". El Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Ignacio Ruiz-Jarabo, pronunció una conferencia sobre los retos que la Ley 1/1998 planteaba a la Agencia. Las ponencias tuvieron los siguientes contenidos: Luis Cazorla expuso el significado de la ley en la evolución del Derecho Tributario español; José Manuel de Luis

se refirió a las Comunidades Autónomas ante el Estatuto del Contribuyente; Javier Lasarte se ocupó del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

La segunda sesión se tituló "Estatuto del Contribuyente y procedimiento inspector" y tomó como referencia los preceptos que la ley dedica a dicho procedimiento. Las ponencias fueron: las actas de inspección y el Estatuto del Contribuyente por Clara María Jiménez; la separación entre procedimiento inspector y procedimiento sancionador por Felipe Alonso, y caducidad y prescripción en las actuaciones inspectoras por Alfonso Sabán.

En la tercera sesión la mesa redonda tuvo por contenido "Derechos y Garantías del Contribuyente y potestades de la Administración Tributaria". En ella la ponencia expuesta por Gabriel Casado estuvo dedicada al equilibrio entre la posición del contribuyente y la Administración. El Estatuto del Contribuyente se contempló desde la gestión tributaria por Pedro Gollonet, desde la Administración de Justicia por Rafael Fernández Montalvo y desde el asesor fiscal por Miguel Cruz Amorós.

El tema de la cuarta sesión fue "Desarrollos normativos del Estatuto del Contribuyente". Carmen Botella presentó una ponencia sobre la reforma del Reglamento General de la Inspección de los Tributos; José Díaz Delgado estudió la ejecutividad, suspensión y medidas cautelares; finalmente Juan Beceiro se ocupó del reembolso de costes de garantías en los procedimientos tributarios.

En resumen, la Semana XLVI tuvo por contenido el Estatuto del Contribuyente, aplicando esta denominación a la Ley de Derechos y Garantías, Ley 1/1998, de 26 de febrero. Este texto se ha integrado en la Ley General Tributaria en el año 2003, debiendo recordar aquí, entre otros, su artículo 34 titulado "Derechos y Garantías de los obligados tributarios", de acuerdo con la nueva terminología referida a los sujetos en la relación jurídico-tributario. Otros de sus preceptos se integran en los procedimientos respectivos. Sería oportuno que en una futura Semana de Derecho Financiero se vuelva a estudiar el Estatuto del Contribuyente, denominación hoy acuñada, en la Ley General Tributaria vigente.

Para terminar este apartado, cabe preguntarse con Enrique Giménez-Reyna, ¿un Estatuto Europeo del Contribuyente?, pregunta a la que responde en una ponencia de la XLVIII Semana, del año 2001, titulada "Principios de la imposición en una unión económica".

Dice este autor lo siguiente: "recientemente ha sido aprobada en España la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Ley 1/1998, de 26 de febrero), conocida como "Estatuto del Contribuyente". Pues bien, de la misma manera que se ha adoptado un Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, para combatir la competencia fiscal perniciosa, de la misma manera, entiende la doctrina, podría plantearse la conveniencia de diseñar un "estatuto europeo del contribuyente", en el que se recojan unos principios del procedimiento tributario vinculantes o informadores para los Estados miembros y para las autoridades de la Unión, que garantizaran de manera uniforme los derechos de los ciudadanos en el procedimiento de aplicación de los tributos"

Recoge la propuesta de Villar Ezcurra en un trabajo titulado "Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente". Según dicha autora los principios que todo Estatuto debería tener son: proporcionalidad; no discriminación; claridad y transparencia en la determinación de los derechos y deberes; confianza legítima; equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos.

Recoge Giménez-Reyna la conclusión siguiente de la profesora Villar Ezcurra "la armonización de las obligaciones y deberes formales, así como de los procedimientos en materia tributaria podría suponer un valioso instrumento al servicio de las libertades de circulación en el ámbito comunitario".

REFLEJO NORMATIVO DE LAS SEMANAS Y CONCLUSIONES

Las reflexiones expuestas han tratado de reflejar cómo ha estado presente el contribuyente en las Semanas de Derecho Financiero tanto en las conferencias y ponencias, como en las comunicaciones escritas o intervenciones en los coloquios.

Además, el propio contribuyente, persona física o jurídica, profesional o empresario, ha participado en las Semanas en algunas de las formas en que se desarrollaban. Seguidamente se formulan algunas conclusiones de lo expuesto anteriormente.

Cabría sostener, en esta reflexión final, que las Semanas se han adelantado al estudio y análisis de temas que, pasando el tiempo, las normas tributarias han recogido y desarrollado. En lo que hace referencia al contribuyente, cabe citar la Ley General Tributaria de 1963, la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente de 1998 o la vigente Ley General Tributaria de 2003.

Así, en las primeras Semanas de Derecho Financiero se estudió la posición que el contribuyente ocupaba en lo que empezaba a denominarse relación jurídico-tributaria. Sainz de Bujanda estudiaría el lado subjetivo de la imposición y, en particular, la personalidad tributaria pasiva. También analizó la aplicación al contribuyente, como garantía jurídica, de los principios de legalidad y capacidad.

En las Semanas IX y X (1961 y 1962) se desarrollan coloquios sobre la actitud del contribuyente ante la aplicación de las normas tributarias y la comisión de infracciones tributarias. Además, la identidad de naturaleza de la infracción tributaria y la infracción criminal fue defendida, dieciséis años antes de la tipificación del delito fiscal, teniendo que transcurrir todavía un periodo de tiempo mayor hasta que el Tribunal Constitucional se pronunciase en el mismo sentido. También, se profundizó en la infracción tributaria desde la perspectiva jurídica, político-social y moral.

El desarrollo normativo de teorías, ideas u opiniones recogidas en los primeros tomos de las Semanas, se plasmaría en la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 que fue objeto de la XII Semana (1964).

En concreto, se analizó la relación jurídica-tributaria en dicho texto legal, en una conferencia que trataba de exponer su estructura y contenido y, por lo tanto, también los sujetos pasivos y el contribuyente. Además, se estudió el deber tributario y la colaboración del contribuyente en la gestión de los tributos, con el alcance que la L.G.T. le daba a la misma, concepto que luego ha ido evolucionando y ampliándose. Por ello, en la Semana se estudió la colaboración, como carga que se impone al contribuyente, es decir como deber, por tratarse de una colaboración no voluntaria.

En esencia, ha de destacarse la oportunidad de los organizadores de la XII Semana de dedicarla a la Ley General Tributaria, recién aprobada en 1963, contribuyendo a su estudio, divulgación, análisis y crítica.

La XIII Semana profundizó en temas básicos para que el contribuyente califique el sistema tributario como justo y progresivo, al estudiarse la distribución de la renta nacional, el gasto público y la carga tributaria.

En la XV Semana dedicada al Impuesto sobre el Valor Añadido (1967) se analizó la posición del contribuyente en dicho tributo, avanzando así en el tiempo, pues todavía estaba vigente el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas. Por ello, en la Semana siguiente, la XVI, se profundizó en la problemática del sujeto pasivo en el impuesto en cascada lo que permite concluir que las Semanas se proyectaban hacia el futuro y, a la vez, profundizaban en las normas vigentes.

En época de posibles reformas tributarias, la Semana XXV (1977) incluyó una comunicación sobre las garantías del contribuyente en dicho proceso, con especial estudio del respeto a los derechos adquiridos.

El Estatuto del Contribuyente ha sido objeto de análisis en las Semanas de Derecho Financiero, con

anterioridad a la aprobación de textos legales, como la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Ya en 1983, quince años antes, Julio Benacloche presentó una ponencia en la XXXI Semana, titulada "El Estatuto del Contribuyente". En ella se exponen los principios que, a juicio de su autor, cabe incluir en dicho estatuto. Mencionemos algunos: la gestión de los tributos ha de ajustarse a los principios de generalidad e igualdad; el contribuyente tiene derecho a una información completa y al asesoramiento gratuito; debe ser amparado en su buena fe; y el derecho a reclamar debe ampararse en los principios de facilidad en el procedimiento, agilidad en el trámite e independencia en la resolución. Por la importancia de esta ponencia, nos remitimos a lo expuesto anteriormente.

En resumen, Julio Benacloche contribuyó de forma significativa al estudio del contribuyente en las Semanas de Derecho Financiero, anticipándose a futuras normas, sea la Ley 1/1998 o la L.G.T. de 2003.

En el año 1995, la Semana XLIII se ocupó de varios temas de interés para el contribuyente, algunos de los cuales pasarían a recogerse en su Estatuto, en la ley de 1998, anticipándose así el contenido de las Semanas, al desarrollo normativo. Entre los temas estudiados figura el Estatuto del Contribuyente y la nueva Ley General Tributaria (recordemos que estamos en 1995); derechos y garantías del contribuyente ante la Administración Tributaria; defensa de los derechos de los contribuyentes, reclamaciones y recursos; y el asesoramiento fiscal, en especial la responsabilidad del asesor fiscal, auditoría de cuentas e inspección tributaria.

Posteriormente, una vez aprobada, el 26 de febrero de 1998 la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, se dedica la Semana XLVI, celebrada en mayo de 1999, al Estatuto del Contribuyente. Las ponencias presentadas fueron las siguientes: Estatuto del Contribuyente y Administración Tributaria; Estatuto y procedimiento inspector; derechos y garantías del contribuyente y potestades de la Administración tributaria y desarrollo normativo del Estatuto del Contribuyente.

Cabe citar, además, un planteamiento de futuro, formulado por Enrique Giménez-Reyna en el año 2001 en la XLVIII Semana: ¿un Estatuto Europeo del Contribuyente?. Considera que dicho estatuto podría recoger "unos principios del procedimiento tributario vinculantes o informadores para los Estados miembros y para las autoridades de la Unión que garantizaran de manera uniforme los derechos de los ciudadanos en el procedimiento de aplicación de los tributos".

En resumen, las Semanas de Derecho Financiero se han ocupado del contribuyente a lo largo de su dilatada historia. Unas veces, adelantándose a las normas que regulan sus derechos y sus obligaciones. Otras, dedicando Semanas al estudio de la Ley General Tributaria de 1963 o la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes de 1998. Con ello se ha dado cumplimiento a uno de los objetivos que las Semanas de Derecho Financiero han tenido, estudiar y analizar textos legales de especial trascendencia para el contribuyente o la Hacienda Pública, facilitando su comprensión y divulgación.

ACTUALIDAD DE LOS TEMAS DE LAS SEMANAS DE DERECHO FINANCIERO

Por Carmen Botella García-Lastra

Cuando el día 17 de enero de 1953, en el Salón de Actos del Instituto Nacional de Estudios Jurídicos del Consejo Superior de Investigaciones Jurídicas, el entonces Subsecretario de Hacienda, Excmo. Sr. D. Santiago Basanta Silva, clausuraba la I Semana de Estudios de Derecho Financiero, deseando "que no sea la última, sino el preludio de otras muchas todavía mejores" no podía, sin duda, imaginar que el camino recorrido y el que queda por recorrer, a la vista de los resultados obtenidos, podría llegar a ser tan fructífero.

En efecto, a lo largo de estos cincuenta y dos años se han celebrado cuarenta y nueve "Semanas" y, a la vuelta del verano, tendremos oportunidad de asistir a la que será la Quincuagésima Semana.

Puede decirse que llegar tan lejos es todo un éxito y, sin duda, lo es, pero representa también un reto y una responsabilidad y es la de proseguir el camino iniciado y conseguir que siga siendo un punto de referencia no sólo de aquellos que las pusieron en marcha y les dieron impulso, sino también de las nuevas promociones de inspectores a quienes corresponde proseguir la tarea iniciada y abrir nuevos horizontes y perspectivas para las mismas.

Como acertadamente señalaba Félix de Luis en la presentación del volumen correspondiente a la XI Semana de Estudios de Derecho Financiero (Instituto de Estudios Fiscales, 1996):

> "*Las Semanas de Estudios de Derecho Financiero fueron creadas y organizadas durante sus primeros años por la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado y se pensaron inicialmente como un medio para perfeccionar la formación técnica de los funcionarios pertenecientes al Cuerpo patrocinador, mediante el examen en sus sesiones de temas específicos de su actividad profesional y del intercambio entre ellos de ideas y de experiencias obtenidas en el ejercicio de su actividad, al mismo tiempo que constituían motivo de encuentro y de convivencia entre Inspectores que, por estar destinados en las Delegaciones de Hacienda de todas las provincias, tenían pocas oportunidades de estar en contacto. La capacidad profesional de este Cuerpo excedía claramente del cometido legal que tenían encomendado, centrado básicamente en la Inspección de un impuesto indudablemente de rango menor, aunque no exento de complejidad en su aplicación. Como válvula de escape, muchos de sus componentes buscaron su incorporación a las labores docentes de la Universidad o simplemente a las tareas de investigación sobre temas de Derecho Tributario o Hacienda Pública mediante publicaciones, conferencias y manifestaciones similares. La aparición de la Semanas de Derecho Financiero ofreció un marco muy adecuado para el impulso y sistematización de toda esta labor, con lo que*

casi inmediatamente quedó superado el planteamiento inicial de las mismas y enseguida abrieron sus puertas a los demás Cuerpos de Inspección y, en general, a todos los funcionarios del Ministerio de Hacienda.

El éxito alcanzado ya desde el principio puso de relieve que el interés por los temas que se abordaban en ellas trascendía con mucho del campo de la Administración y pronto se convirtieron en foro donde se estudiaban y debatían los temas más relevantes en cada momento de la Hacienda Pública y del Derecho Financiero, con intervención de destacados representantes de los sectores más afectados por ellos o que podían ofrecer mayores aportaciones para su análisis, desde la Universidad hasta la empresa pasando por altos cargos de nuestra Administración o de destacados representantes de las Administraciones Públicas extranjeras, junto a un plantel muy numeroso de Inspectores y otros funcionarios que compatibilizan el desempeño de su función con su preocupación por los problemas doctrinales."

A partir de 1977, la tarea de organizar las Semanas correspondió a la "Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros", fundación cultural privada, de carácter benéfico docente inscrita en el Registro de Fundaciones del Ministerio de Educación y Ciencia, y continuadora de la actividad de la extinta Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos del Timbre del Estado.

El objeto de esta Fundación, según consta en el artículo 4 de sus Estatutos es el de, sin ánimo de lucro, "fomentar la educación y realización de estudios, investigaciones y cualesquiera actividades culturales relativas, principalmente, a materia financiera y tributaria en sus diversos aspectos jurídico, económico, contable y social y con una especial dedicación al estudio e investigación de la actividad financiera del Estado, entes públicos y empresas nacionales, internacionales o supranacionales".

No es fruto de la casualidad que la primera de las misiones que el citado precepto le encomienda sea la de "promover y mantener la continuidad de las Semanas de Estudios de Derecho Financiero, creadas y organizadas por la Mutualidad Benéfica de Inspectores Técnicos, primero del Timbre del Estado y, después, Fiscales del Estado, desarrollando las actuaciones conducentes a la prosecución de su labor y prestigio".

Siendo éste uno de los principales objetivos de la Fundación, las "Semanas", se han convertido, sin embargo, en una institución en sí misma cuyo legado trasciende a sus fundadores y forma parte del acervo cultural, no sólo de los cuerpos de funcionarios del Ministerio de Economía y Hacienda y, en particular, del cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado, sino también de otros cuerpos de funcionarios, de la Universidad y de los estudiosos y profesionales dedicados a la compleja tarea de aplicar el Derecho Tributario.

A lo largo de estas cuarenta y nueve semanas se han analizado las materias más diversas, si bien al examinar los índices de las mismas, anejos al presente volumen, he observado que se pueden reconducir a cinco grandes áreas que reflejan, en cuanto a su contenido y al número de sesiones dedicadas a cada materia, la actualidad de la materia o el interés que la misma suscita entre los asistentes a estos encuentros y que son las siguientes:

- Cuestiones Generales del Derecho Tributario.
- Fiscalidad internacional.
- La Ley General Tributaria y los procedimientos tributarios.
- El mercado interior y los impuestos sobre el tráfico.
- La imposición directa.

Merece la pena referir, a través de los correspondientes índices, la forma en que los contenidos de las diferentes Semanas se han incardinado en estos grandes grupos.

CUESTIONES GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

En este grupo de Semanas, que se celebraron, principalmente, durante los primeros años de su existencia, los temas centrales tratados en las mismas reflejan la actualidad del momento.

Así, resulta de todo punto lógico que la primera Semana, celebrada en 1953, estuviera dedicada al estudio de los impuestos que gravan a las entonces recién creadas sociedades anónimas o a las operaciones relacionadas con las mismas, como la emisión, negociación o transmisión de valores mobiliarios, dado lo reciente de la aprobación de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951.

En el mismo contexto, la II Semana, celebrada en 1954, se dedicó al estudio de las repercusiones fiscales de las sociedades de responsabilidad limitada, creadas por Ley de 17 de julio de 1953.

La V Semana, celebrada en 1957, continuó los trabajos relativos a las sociedades mercantiles profundizando en los aspectos relativos a la organización de empresas y a la tributación de los contratos.

En la VI Semana se examinaron las cuestiones relativas a la tributación de determinados contratos y se analizó el tema de actualidad permanente de las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado, haciendo especial hincapié en la utilización del Derecho como instrumento al servicio de la política tributaria.

La X Semana, celebrada en 1962, dedicada a diversas materias, tuvo, sin embargo, como eje vertebrador el análisis de la presión fiscal, su concepto y metodología, su incidencia en los diversos sectores de la economía, sin descuidar el análisis comparativo entre diversos países de nuestro entorno y su incidencia práctica en las magnitudes de la economía española.

En la XI Semana, celebrada en 1963, se examinaron exhaustivamente las cuestiones relativas a las subvenciones, exenciones y otros estímulos fiscales, teniendo en cuenta sus aspectos económicos y sociales.

La XIII Semana, del año 1965, tuvo por finalidad el estudio de la equidad en la distribución de la renta nacional, la carga tributaria y el gasto público, analizando la distribución de la carga tributaria y de la renta en España como método de estudio para conseguir una imposición justa, basada en la equidad en la distribución de la carga tributaria y en la redistribución de la renta y la riqueza como función social de los impuestos.

La XVI Semana, celebrada en 1968, estuvo dedicada al estudio del futuro de los sistemas fiscales.

En la XVIII Semana, que tuvo lugar en 1970, se examinaron los aspectos relativos a los fines y medios de la política fiscal, abordando el estudio de las medidas a adoptar en el contexto tanto de una política fiscal antiinflacionista, como en fase de recesión.

En la XIX Semana, celebrada en 1971, se abordó el papel de las fuentes del Derecho Tributario en la doctrina y en el Derecho Español y en el que hoy, con el paso del tiempo, podemos reconocer la contribución de instituciones, como la de las Semanas, en ese proceso vivo de creación del Derecho.

La XXI Semana, en 1973, estuvo dedicada al estudio de la financiación de la empresa española, tanto de la gran empresa como de la mediana y pequeña y al análisis de los diferentes agentes y mercados de financiación.

En la XXIV Semana, del año 1976, se abordaron las cuestiones relativas a la Hacienda regional, su financiación y competencias.

La XXV Semana, celebrada en 1977 estuvo dedicada, como no podía ser de otra manera, al estudio de la reforma tributaria, al examen del papel de la Hacienda Pública ante el proceso democrático.

En la XXVII Semana, celebrada en 1979, se examinaron los efectos de la inflación sobre el sistema fiscal, con especial referencia al caso español.

En la XXXII Semana, del año 1985, además de abordar el papel de la Inspección de los Tributos en el marco de la nueva organización de la Administración Financiera, y el estudio de las infracciones y sanciones, tras la importante modificación de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 10/1985, de 25 de mayo, se examinaron los aspectos relativos a la financiación de las Autonomías y de las Corporaciones Locales.

La XXXV Semana, celebrada en 1987, estuvo dedicada al estudio de la labor de valoración, sus reglas y objeto en el ámbito tributario, abarcando los diferentes elementos susceptibles de valoración, rentas, derechos, suelo, inmuebles y la competencia y concurrencia de diversas Administraciones en el ejercicio de esta función.

En la Semana XXXVIII, del año 1990, tras hacer un balance de la reforma tributaria de 1977, se analizaron en profundidad las líneas maestras del sistema tributario en los años noventa, anticipando ideas sobre la reforma de la imposición patrimonial, el Impuesto sobre Sociedades y los Impuestos Especiales, así como sobre los recursos tributarios en las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

Por último, en lo que a este primer núcleo de materias respecta, en la XXXIX Semana, celebrada en 1993, hubo oportunidad de reflexionar sobre la abolición de las fronteras fiscales, la armonización de los impuestos indirectos y la libre circulación de capitales y fiscalidad en el mercado único.

Esta apretada síntesis de los importantes temas tratados, da idea de la preocupación que ha existido por la construcción y evolución del Derecho Tributario y su relación con otras ramas del Derecho.

FISCALIDAD INTERNACIONAL

Por el número de semanas dedicadas a esta materia, puede decirse que es la segunda en importancia, lo que no es de extrañar, pues, cada vez más, los sistemas tributarios no son susceptibles de un análisis aislado, sino que éste debe hacerse a través de las múltiples relaciones que presentan entre sí.

Por ello, los aspectos relativos a la fiscalidad internacional han ocupado la atención de las Semanas de Derecho Financiero desde sus inicios y así, ya en la VIII Semana, celebrada en 1960, se abordó el papel de las inversiones extranjeras en España y el estudio de los sistemas tributarios de nuestro entorno.

La XIV Semana del año 1966, estuvo dedicada al examen de las relaciones económicas internacionales y sus instrumentos fiscales, financieros y comerciales.

La XX Semana, celebrada en 1972, estuvo dedicada al Derecho Fiscal Internacional; ya apuntaba entonces, en 1972, el Moderador de aquella jornada, Félix de Luis, al presentar al ponente general, Alfonso Padilla, que la preparación de esa "ponencia había sido una tarea ardua, que le había requerido un esfuerzo considerable, porque el Derecho Fiscal Internacional constituye una disciplina jurídica todavía no bien explorada que une a las dificultades de la materia fiscal la de los problemas internacionales. En ella casi todo es cuestionable: su concepto, su contenido, su relación con las demás ciencias e incluso su propia denominación".

Ello no fue óbice, sin embargo, para abordar cuestiones tales como las distorsiones fiscales internacionales, el papel de las normas jurisdiccionales, los métodos para evitar la doble imposición internacional, los problemas fiscales de la Sociedad Anónima Europea, la colaboración internacional en materia tributaria o los trabajos de la ONU y la OCDE en materia fiscal, cuestiones, todas ellas, que siguen siendo de la máxima actualidad también en estos momentos.

Asimismo, fue objeto de examen el impacto de las relaciones internacionales en el Derecho fiscal español y, así, hubo oportunidad de debatir sobre los problemas internacionales del Impuesto sobre las

Sucesiones; el régimen fiscal de las inversiones directas, de las inversiones financieras y de la asistencia técnica, junto con el papel de los Convenios para evitar la Doble imposición internacional suscritos hasta la fecha.

La XXII Semana, del año 1974, estuvo dedicada al estudio del fenómeno de las empresas multinacionales, tanto desde su perspectiva fiscal, como desde sus aspectos organizativos y procedimentales.

En 1988, en la XXXVI Semana, se incidió en la problemática fiscal de las inversiones españolas en los mercados extranjeros y el control de los no residentes, así como en el análisis de las recientes regulaciones de Planes y Fondos de Pensiones y de los activos financieros, dedicando un apartado al análisis de la opacidad fiscal de determinados instrumentos financieros tanto en España como en otros países.

En la XLVIII Semana, celebrada en 2001, dedicada monográficamente al estudio de la Fiscalidad Internacional, se examinaron, de forma exhaustiva, los principales elementos de esta rama del Derecho tributario que ha ido adquiriendo cada vez mayor consistencia normativa, doctrinal y científica. Se abordaron cuestiones tales como la asistencia mutua, la tributación de los establecimientos permanentes, los convenios de doble imposición, los cánones, las medidas antielusión y las previstas para evitar la doble imposición internacional, así como la fiscalidad del ahorro y la transparencia fiscal internacional, la residencia fiscal de las personas físicas y los principios de la imposición en la Unión Europea, lo que revela, sin necesidad de mayores comentarios, la actualidad e interés de los temas tratados.

LEY GENERAL TRIBUTARIA Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Junto al estudio de cuestiones generales vinculadas a la configuración y evolución del sistema tributario interno y de su interrelación con otros ordenamientos nacionales, el análisis de los procedimientos de aplicación del Derecho tributario ha sido el tercero de los ejes que han contribuido a la articulación coherente de las Semanas.

Así, fruto de la actualidad de la época, la VII Semana, del año 1959, estuvo dedicada al papel de los Jurados Fiscales y a los procedimientos de determinación de bases y cuotas tributarias. La importancia de los Jurados era reconocida después en el Preámbulo de la Ley, entonces reciente, 230/1963, de 28 de diciembre de 1963, al señalar la institucionalización de estos órganos y su función de adecuar, con la mayor aproximación posible, las bases tributarias a la realidad de los hechos económicos.

La XII Semana, celebrada en 1964, tuvo como objetivo, como no podía ser de otra manera, el estudio de la recién aprobada Ley General Tributaria, profundizando en los principios del ordenamiento tributario, el poder tributario y el deber tributario en el cuadro de los deberes cívicos y sociales; junto a ello el estudio, entre otras cuestiones, de las responsabilidades tributarias y la colaboración de los administrados en la gestión tributaria ya nos permitían aventurar algunas de las líneas de evolución del ordenamiento tributario.

En 1994, en la XLI Semana del Derecho Financiero, se analizaron en profundidad los aspectos relativos a la entonces recién creada Agencia Estatal de la Administración Tributaria, introducida en nuestro ordenamiento por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, como consecuencia, según señaló el Preámbulo de la referida Ley, de la importante transformación sufrida, en el seno de los procesos de reforma impulsados desde el Ministerio para las Administraciones Públicas, de la Administración tributaria del Estado, para dotarla de una "forma jurídica caracterizada por una eficaz correlación entre la estructura de la nueva entidad y las funciones a desempeñar por la misma, y por la adecuada combinación de normas públicas y privadas que permita conseguir la máxima operatividad en el desarrollo de tales funciones y, en concreto, la de la gestión eficaz del sistema tributario".

El artículo 103.3 de la mencionada ley encomendó a la recién creada Agencia Estatal de la Administración Tributaria el "desarrollo de las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias".

En este contexto, cuya actualidad se mantiene inalterada, hubo lugar para examinar el papel de la Administración Tributaria como servicio público, el desarrollo por la Agencia de los procedimientos tributarios y la colaboración entre las Administraciones Tributarias estatal y autonómica, tanto desde el punto de vista de la experiencia, como de sus perspectivas futuras, así como las nuevas tecnologías al servicio de la Administración tributaria y la mejora en las relaciones Administración-administrados.

En la XLII Semana, celebrada en 1994, además de examinar la problemática derivada del nuevo Impuesto sobre Sociedades, entonces en tramitación parlamentaria, se examinó la figura del Delito Fiscal, dada la tramitación parlamentaria de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

Conviene recordar que la citada reforma, además de introducir la figura específica de los delitos contra la Seguridad Social, introdujo modificaciones en el tipo del delito fiscal consistentes en la regulación de forma expresa de la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie como elemento integrante del mismo, y determinó la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria y el delito fiscal, al objeto de poner de relieve la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea.

Asimismo, se abordaron las cuestiones relativas a la tipología de las infracciones tributarias y a la graduación de las sanciones tributarias, a la vista de que la aprobación de la ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, era inminente.

El Estatuto del Contribuyente y la reforma de Ley General Tributaria resultante de la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, centraron la atención de la XLIII Semana del Derecho Financiero, celebrada en 1995, junto con las cuestiones relativas a la responsabilidad tributaria, las infracciones y sanciones y la interpretación y aplicación de las normas tributarias. Llama la atención observar que se aborda la cuestión de la vinculación entre la Ley General Tributaria y el Estatuto del Contribuyente, pues, en efecto, algunas de las disposiciones introducidas por la citada ley se integraron y perfilaron después en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los Contribuyentes.

Aunque las modificaciones introducidas por la referida Ley 25/1995 ocuparon parte importante de las sesiones, hubo tiempo, sin embargo, para analizar una materia de tanta actualidad como es la relativa al papel de los despachos colectivos y de las firmas internacionales, las reglas de deontología profesional y la responsabilidad del asesor fiscal.

La aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, marcó el camino de la XLVI Semana de Derecho Financiero, dedicada al "Estatuto del Contribuyente y la Administración Tributaria", tanto desde la perspectiva de los retos que la Agencia Estatal de Administración Tributaria debía asumir ante la Ley 1/1998, como desde el punto de vista de su significado en la evolución del derecho tributario español.

Cuestiones tales como la separación y relaciones entre procedimiento tributario y procedimiento sancionador, o la caducidad y prescripción de las actuaciones inspectoras, junto con las previsibles

modificaciones reglamentarias originadas por la aprobación de la citada ley ocuparon parte importante de las sesiones, poniendo de relieve el interés y actualidad de las cuestiones tratadas.

Finalmente, la XLIX Semana, celebrada en el año 2004, ha estado dedicada, como resultaba obligado tras la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a analizar las repercusiones de la misma en todos los ámbitos del Derecho Tributario.

MERCADO ÚNICO E IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO

La tributación de las transmisiones empresariales y, sobre todo, la fiscalidad en el contexto de un mercado único, ha sido otro de los grandes ejes que han vertebrado las Semanas.

Así, en la III Semana, del año 1955, hubo ocasión de analizar los impuestos sobre el tráfico, dentro del marco del fomento de la productividad por medio de una reforma fiscal.

En la IV Semana, del año 1956, fue el Impuesto sobre el Timbre, la metodología para determinar sus bases impositivas y el devengo del impuesto, la materia objeto de examen.

En la IX Semana, celebrada en 1961, entre otras cuestiones, se hizo un análisis del estado de la situación de la imposición indirecta en España para, a continuación, abordar la situación de los impuestos indirectos en el mercado común, con el objetivo puesto ya en el estudio de los modelos impositivos más próximos hacia los que, lógicamente, más pronto o más tarde, tendríamos que converger.

La XV Semana, del año 1967, continuó esta senda abordando el estudio del Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE y la configuración de dicho impuesto en Francia, Bélgica, Holanda y Alemania, aunque en estos dos últimos países todavía estaba en proyecto en dichas fechas.

En la XVII Semana, en 1969, se profundizó en los fundamentos económicos del I.V.A. y sus aspectos generales, abordando ya la importante cuestión de la posible implantación del I.V.A. en España, a través de la estructura empresarial española, la problemática del tránsito al I.V.A. en relación con el comercio exterior, su repercusión sobre los precios, sin descuidar el análisis de las consideraciones económico-sociales que la implantación de un impuesto de esa naturaleza podría conllevar.

Todo ello releva que el estudio y análisis de las cuestiones de actualidad no se ha abordado, exclusivamente, de una manera empírica, sino también desde un punto de vista más amplio, considerando su repercusión en los agentes sociales, lo que pone de manifiesto que, de una forma u otra, en el examen de las cuestiones tratadas siempre se ha tenido presente la función social de los impuestos.

La XXIX Semana, celebrada en 1981, estuvo dedicada, como no podía ser de otra forma, dada la aprobación del Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, al estudio en profundidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en sus tres vertientes, el gravamen sobre las transmisiones patrimoniales, sobre las operaciones societarias y sobre los actos jurídicos documentados.

La XXX Semana, que tuvo lugar en 1982, abordó de forma pormenorizada la inminente regulación del I.V.A. en España, tanto desde la perspectiva de la empresa, como desde sus aspectos económicos y jurídicos, sin descuidar el papel de la Inspección de Hacienda en el contexto del nuevo impuesto.

Por último, en la XXXIII Semana, en 1985, como consecuencia obligada de la adhesión de España a la CEE, se examinó la configuración del ordenamiento jurídico comunitario, la armonización de las diferentes normativas en el seno de la comunidad y su repercusión en los diferentes sectores económicos.

Los aspectos financieros derivados de la integración en España en las Comunidades Europeas fueron examinados con detenimiento, tanto desde la perspectiva de la integración de la Hacienda Española en la Comunitaria, como desde el prisma de la integración de España en la futura Unión Monetaria Europea.

También hubo oportunidad de examinar la incidencia de la adhesión en las Comunidades Autónomas, considerando los aspectos financieros, normativos y económicos derivados de la misma.

Por último, las adaptaciones y ajustes a realizar en el sistema fiscal español como consecuencia de la adhesión, fueron objeto de diversas ponencias y comunicaciones, así como del interés de los asistentes.

A la vista del elevado número de páginas, casi ochocientas, que integran este XXXIII volumen, creo que no es necesario realizar ningún comentario adicional para poner de relieve que las cuestiones tratadas acapararon la atención de los asistentes y que un número muy elevado de profesionales cualificados quisieron participar como ponentes, comunicantes o intervinientes en el coloquio, lo que resulta más que expresivo del interés suscitado.

CUESTIONES RELATIVAS A LA IMPOSICIÓN DIRECTA

El último grupo de cuestiones abordadas en las Semanas es el que se refiere a las relacionadas con la imposición directa.

Así, en 1975, con ocasión de la XXIII Semana, se abordó el estudio de la tributación de las ganancias y pérdidas de capital en el contexto de los tributos que las gravan, es decir, el antiguo Impuesto General sobre la Renta, el Impuesto sobre Sociedades, el Arbitrio Local sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y los impuestos generados sobre las sucesiones y transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, además de examinar el tratamiento al efecto aplicado en diversos sistemas comparados.

La XXVI Semana, celebrada en 1978, estuvo dedicada al Impuesto sobre el Patrimonio, lo que resultaba ineludible dado lo reciente de la aprobación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas fiscales urgentes, cuyo artículo 1 venía a establecer "un impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas, como tributo directo de naturaleza personal, que se exigirá en todo el territorio nacional".

Interesa señalar que las citadas jornadas se cerraron con un conferencia del profesor Fuentes Quintana sobre "Caminos de la reforma fiscal" a la que siguieron unas palabras de D. Antonio Barrera de Irimo, a la sazón, Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, y de D. Francisco Fernández Ordóñez, Ministro de Hacienda que, por el momento y el contexto en el que se pronunciaron, reflejan, sin necesidad de mayores comentarios, la importancia de estos encuentros.

Tras la aprobación de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, resultaba necesario abordar, de forma detenida, las repercusiones del nuevo impuesto, y así se hizo en la XXVIII Semana, celebrada en el año 1980, desde una doble perspectiva, los aspectos legales y doctrinales derivados de su creación y la repercusión de esta nueva figura tributaria en el marco de la empresa española, poniendo en evidencia que unos y otros aspectos son indisociables, pues no resulta lógico examinar la problemática legal y doctrinal de una nueva figura tributaria, sin examinar, al tiempo, su repercusión en los sujetos pasivos del impuesto.

En el marco del nuevo orden tributario, resultante de la reforma fiscal de 1977, la adaptación del antiguo Impuesto General sobre las Sucesiones, regulado por el Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1018/1967, de 6 de abril, resultaba obligada, por lo que en la XXXI Semana, celebrada en 1983, se abordó, entre otras cuestiones, la posible reforma de esta figura tributaria, la cual se llevaría a cabo por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

La XXXIV Semana, celebrada en 1986, estuvo dedicada al estudio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tras la importante reforma llevada a cabo en el mismo por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre.

En estas jornadas, el estudio de las diferentes materias se ha abordado siempre desde una perspectiva crítica, que permite poner de manifiesto tanto los aspectos más destacables de las reformas en curso, como aquellos más necesitados de mejora. Así lo pone de relieve el índice de esta semana, en la que las ponencias y los correspondientes coloquios se ordenaron sobre la base de los aspectos polémicos del Impuesto, entre los que figuraban, en primer lugar, los aspectos relativos al sujeto pasivo y la unidad familiar, como anticipo de la trascendente polémica que esta cuestión iba a dar lugar.

En efecto, recordaremos que la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, apoyándose, como recordó la exposición de motivos de la Ley 20/1989, de 28 de julio, en "la incompatibilidad de la tributación conjunta obligatoria de los cónyuges en el IRPF con el principio de igualdad protegido constitucionalmente y con el derecho a la intimidad personal y familiar, en cuanto que no se preveía para los miembros de la unidad familiar, indirectamente ni por remisión, posibilidad alguna de la opción por la tributación individual".

Pues bien, lógicamente, como consecuencia de la importante transformación del principal impuesto por número de contribuyentes del sistema tributario español, la XXXVII Semana del Derecho Financiero, celebrada en octubre de 1989, abordó el marco de la adaptación de la normativa realizada a raíz de la referida Sentencia, sin olvidarse de hacer un balance de la aplicación del impuesto tras la reforma de 1977 y plantear, al tiempo, el marco de su futura revisión a la vista de las tendencia existentes en otros países de la O.C.D.E. y las cuestiones suscitadas por la puesta en marcha del proceso de libertad de circulación de capitales en el seno de la Unión Europea.

La XL Semana, celebrada en 1992, estuvo dedicada al estudio de los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, abordando tres importantes temas:

– El régimen de las fusiones, escisiones y agrupaciones de interés económico, a raíz de la reciente aprobación de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, entre ellas, la Directiva 90/434/CEE de régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.
– El régimen fiscal de las entidades no lucrativas, patrocinio y mecenazgo, dado que en ese momento se encontraba en tramitación el proyecto de ley que culminó con la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, y
– El régimen de transparencia fiscal, a la vista de su evolución desde su introducción en 1978, las modificaciones llevadas a cabo en 1985 y las modificaciones operadas en el mismo por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Finalmente, en la XLV Semana, celebrada en 1997, anticipándose a la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, llevada a cabo por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, introducido en nuestro ordenamiento por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, se reflexionó sobre la evolución del I.R.P.F. en la Unión Europea y la tributación de los no residentes y de las operaciones internacionales, especialmente en lo que concierne a la determinación de los precios de transferencia.

Este recorrido por el contenido de las diferentes semanas, efectuado de forma muy somera y omitiendo, sin duda, la mención al análisis de importantes cuestiones allí tratadas, nos permite llegar, sin esfuerzo, a la conclusión de que la historia de estas Jornadas está íntimamente ligada a la historia de nuestro Derecho Tributario, de la que ha sido, en ocasiones, motor de impulso, al analizar con rigor las deficiencias o necesidades de modernización de los diferentes impuestos y, también, espejo de la misma,

pues al valorar el resultado de la implantación de las diversas reformas ha sido, podríamos decir, como un espejo en el que éstas se han visto reflejadas en su trayectoria.

Todo esto me lleva a afirmar, sin ningún género de dudas, que esta labor es imprescindible y, por ello, tiene asegurada su continuidad.

No obstante, pese a la importancia de los temas tratados, a la actualidad de los mismos y a la dinamización que este análisis supone en el proceso continuo de transformación del Derecho Tributario, no podemos olvidar que, si se ha llegado hasta aquí es porque las Semanas se asientan en cuatro patas que son las que aseguran su continuidad y el elevado nivel de los planteamientos allí formulados.

Así, creo, sinceramente, que la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros ha cumplido y cumple satisfactoriamente el objetivo que sus estatutos le han encomendado, la celebración de estos encuentros y asegurar su pervivencia, siempre actualizada, en el tiempo.

Sin la dedicación y el compromiso de sus responsables en cada momento con la organización de estos encuentros, no cabe duda de que no hubiéramos podido celebrar este importante aniversario ni, por supuesto, llegar hasta donde se ha llegado.

Es, pues, la Fundación el motor de estas Semanas y de ahí que al hacer balance en este momento de reflexión estemos obligados a agradecer a sus responsables la conservación y el mantenimiento de esta Institución, sin olvidar tampoco a los patrocinadores de las Jornadas, el Consejo Superior de Investigaciones Científicas, en sus primeros tiempos, el Instituto de Estudios Fiscales, la Cámara de Comercio e Industria de Madrid después, y, en el último año, la Corporación Mapfre, pues es evidente que todo acontecimiento precisa de una infraestructura para su realización.

En segundo lugar, hay que reconocer la labor de los ponentes, moderadores y comunicantes, incluyendo aquí también a las personalidades de diferentes campos, de la Administración, la Universidad o de otras instituciones que con sus intervenciones en la apertura y clausura de los actos, además de darles brillantez, han contribuido, en muchas ocasiones, a insertar el contexto de los debates en una visión más amplia.

Creo, sinceramente, que es difícil reunir a lo largo de tanto tiempo un plantel de profesionales más cualificados para abordar el análisis de los temas tratados.

Sin ellos, la actualidad de las Jornadas no hubiera sido tan intensa como hemos visto, pues es claro que no basta con abordar una materia de actualidad, sino que es preciso que este estudio y esta reflexión la hagan las personas que están trabajando en ella o que han dedicado su tiempo y esfuerzo a reflexionar sobre la misma.

En tercer lugar, hay que subrayar la importancia de los volúmenes recopilatorios de las jornadas pues, sin ellos, esos contenidos se habrían diluido con el paso del tiempo, sin quedar constancia de los mismos.

En este punto, es necesario subrayar el alto valor añadido que la página web de la Fundación (www.fundef.org) aporta y que puede suponer, si se consigue integrar el contenido de todas las ponencias, comunicaciones y discursos realizados desde su inauguración, gracias a las nuevas tecnologías, que ese legado, ese patrimonio cultural que tan sucintamente he descrito, esté siempre vivo y alcance de todos los estudiosos y profesionales del Derecho Tributario, lo que al difundir sus contenidos acrecienta, indudablemente, su valor.

Por último, hay que valorar y agradecer la labor de los asistentes a las Semanas ya que sin su presencia y sin sus intervenciones las Semanas no se habrían podido celebrar.

Sin pretender ponerme ninguna medalla, que no es el caso ni el lugar, debo decir aquí que empecé a asistir a las Semanas en 1980, cuando tras superar la etapa de prácticas en la Escuela de Inspección, obtuve plaza en Toledo como Inspectora Financiera y Tributaria del Estado.

Desde entonces, he procurado asistir a todas las que se han celebrado y, sinceramente, lo he pasado bien, por lo que animo a todos los compañeros del Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado, pero también de otros cuerpos de la Administración y profesionales del Derecho Tributario, a que consideren estas Semanas como algo propio, cuya conservación e impulso también les incumbe, ya que sin su presencia y apoyo las Semanas no habrían tenido acogida ni continuidad.

Todos tenemos, pues, un papel importante que desempeñar, pues las Semanas nos pertenecen a todos.

LA INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA EN LAS SEMANAS DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

Por
Alfonso Mantero Sáenz

En la V Semana (1957), hubo una Ponencia, debida a D. Jesús Mosquera Caballero, Inspector Técnico de Timbre del Estado, denominada "*Sistematización de las normas de investigación vigentes en el Timbre del Estado*". Es de resaltar que, en aquellos tiempos, la legislación en materia de investigación (normas del Reglamento de 13 de julio de 1926) no afectaban a la Inspección de Timbre, que tenía su propia normativa y también debemos subrayar que la expresión "investigación" se refería a lo que hoy sería "inspección", y que se regía en aquellos momentos por la Ley de 14 de abril de 1955 y su Reglamento, de 26 de junio de 1956, que sustituyeron a la Ley de 18 de abril de 1932 y al Reglamento de 29 de abril de 1909. En la legislación de 1955/56 las visitas podían ser de comprobación y de investigación. La clasificación de las actas era: 1) Preparatorias o de requerimiento (lo que ahora sería la comunicación –citación- para la actuación inspectora; 2) De simple constancia de hechos (hoy serían las Diligencias); 3) De rectificación (sin sanción); 4) De simple infracción, cuando no ha habido omisión de reintegro, pero sí incumplimiento de obligaciones legales o reglamentarias; 5) De investigación en los restantes casos, siendo de conformidad de o de disconformidad. También existían las simples diligencias de comprobación y conformidad (lo que hoy sería el acta de comprobado y conforme). Los expedientes derivados de las actas serían de simple de simple infracción reglamentaria (correspondía al Acta que hemos numerado 4), de rectificación (corresponde al acta que hemos numerado 3), de omisión, de ocultación o de defraudación (corresponde a las actas número 5).

Curiosamente, las liquidaciones (en realidad, autoliquidaciones) tenían el carácter de provisionales, en tanto no transcurriera el plazo de prescripción o fueran comprobadas, que las convertía en definitivas, previéndose en ambos casos una acción revisora, a instancia de la Dirección General de Timbre, la Inspección General del Ministerio o por los Delegados de Hacienda, que sería resuelta por la Dirección General y recurrible en alzada ante el Ministro, lo que nos recuerda al que luego sería el art. 154.b) de la Ley General Tributaria de 1963, hoy felizmente desaparecido.

Naturalmente, todo lo que hemos reseñado desaparece en la Ley General Tributaria de 1963 y disposiciones posteriores, sobre todo, la Ley 41 de 11 de junio de 1964, de Reforma del Sistema Tributario, con la desaparición del Impuesto de Timbre y la creación del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

La Semana XXV (1972) se ocupó de la reforma tributaria de una manera excelente, en que envié una

comunicación titulada "La reforma de la Administración Tributaria", en que proponía la organización *regional* de la Administración, a la vez que una Delegación de Hacienda por cada región (hoy sería la Comunidad Autónoma), con Unidades periféricas según la importancia de la materia imponible y con *Agencias tributarias* dentro de las anteriores. También proponía las siguientes Dependencias: la de Documentación (hoy, sería Informática Tributaria), la de Comprobación (hoy, gestión e inspección), la de Liquidación (única, que entonces era impensable) y otras, como la Abogacía del Estado, la Intervención Delegada, la Tesorería-Recaudación y la Secretaría General. En cuanto a la Administración Central propuse una Dirección General de Servicios o de Régimen Interior, la Dirección General de Información y Documentación, la Dirección General de Inspección y la Dirección General de Gestión: compárese con los Departamentos actuales de la Agencia Tributaria.

En la pg. 245 (dentro de "Sistema tributario 1964-1977"), la comunicación de Julio Banacloche se refería a la información y la inspección, afirmando: "*Sin la primera no es concebible un sistema tributario moderno. Sin la segunda, no es posible la equidad en la aplicación*", proponiendo, en relación con la inspección financiera, la creación de un Cuerpo Técnico, un Cuerpo Facultativo y un Cuerpo Auxiliar, otorgando tal inspección al primero de ellos.

La XXX Semana (1982) se destinó a "El IVA y la Inspección de Hacienda". El tercer coloquio se tituló "La Inspección de Hacienda", siendo moderado por Salvador Villanueva Segura, en que me correspondía la Ponencia general titulada "La función inspectora en la Hacienda Pública", contando con las excelentes Ponencias parciales: "La inspección como actividad administrativa", del Profesor D. Fernando Garrido Falla, "El titular de la función inspectora de los tributos: rasgos distintivos" de D. César Albiñana García-Quintana, "Organización de la Inspección Tributaria", de D. Juan Barrio de Frutos y "La inspección tributaria en el estado de la autonomías", de D. Juan Linares Martín de Rosales.

En mi intervención me referí a la función inspectora tributaria y afirmé "*Resulta incomprensible que estos temas apenas si hayan sido rozados por la doctrina ... Algo debe haber que justifique el páramo, contemplado nada menos que por XXIX semanas de Estudios de Derecho Financiero -organizadas por Inspectores- y que en su número XXX se acerca por fin a la materia que ha sido y es su campo profesional*"; llegando a la conclusión que la función inspectora es la función integradora de bases (antiguo art. 140.b LGT), que ha desaparecido en el actual art. 145).

En su Ponencia, el recordado Profesor Garrido Falla realizó una magistral exposición de la inspección como actividad administrativa, donde plantearía el importante asunto del derecho a la intimidad y las cuentas corrientes y el derecho constitucional que prohíbe declarar contra sí mismo. Su intervención –sus cuestiones- llevaron más tarde a la célebre sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1984, que aclaró el asunto.

El profesor Albiñana García -Albiñana- con una extensísima (él la llamó "breve") nota bibliográfica en la edición –se refirió al titular de la función inspectora de los tributos, terminando "... *No se entienda que respondo al más leve impulso del interés, del afecto o de otro motivo de predilección corporativa por su talante o por su grado de competencia profesional. Se trata de atender una función pública hoy desguarnecida por imprevisiones pretéritas y habrá que reconocer el mérito del Cuerpo que sepa plegarse a la función que se asigne a sus miembros sin condiciones ni reservas mentales*".

La intervención de D. Juan Barrio de Frutos se centró en la necesidad de coordinación, vigilancia y jefatura directa del Servicio de Inspección de los Tributos, profundizando en la necesidad de la especialización, en la Unidad de Documentación Fiscal y en los Planes de inspección. Juan Linares Martín de Rosales –hacía poco tiempo de la Ley 41/1981, de 28 de octubre, de Cesión de Tributos a Cataluña- efectuó una primera aproximación a la Inspección tributaria "propia" de las CCAA, incluso adelantándose

a la situación funcionarial de los Cuerpos de inspección traspasados, refiriéndose proféticamente: "... No se comprende ... que por el contrario se alimenten las pretensiones de exclusividad de las CC.AA.", proponiendo la cesión de tributos con delegación de facultades mediante doble dependencia funcional y jerárquica y la coordinación interterritorial.

El coloquio fue muy interesante con intervenciones de José Luis Moreno Torres, el profesor Garrido Falla, Alfonso Batalla y Juan Linares.

No menos importantes fueron las comunicaciones, de las que destacan "La función inspectora", debida a Julio Banacloche, "Función inspectora y función comprobadora", de Antonio Morillo Ménndez, "Aspectos orgánicos del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios", de José Antonio Pueyo Masó, "La estimación indirecta de la base imponible", de José Arias Velasco", "La Inspección tributaria en el Derecho Fiscal Internacional: referencias al IVA", de Juan Otero Castelló, "Planes de inspección: la selección de sujetos pasivos-personas físicas", de Francisco Arnau Zoroa, con estadísticas muy sugerentes, "Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones inspectoras" de Luis Mª Fernández Briones, con propuestas para la creación de un sistema integrado de información para la Inspección, "El control del fraude fiscal: soluciones informáticas", de Otilio Fernández Villafañé, con ricos cuadros estadísticos, "La Escuela de Inspección Financiera y Tributaria", de Ángel Bizcarrondo Ibáñez, con resultados de una encuesta muy interesantes, "Una propuesta de reforma de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, debida a 15 Inspectores de la V Promoción de 1981, de carácter crítico y constructivo. Pero el documento (comunicación) más interesante fue el de "Actuaciones de la Inspección de Hacienda. Series estadísticas 1970-1981",de José Enrique Arizón Duch, el primer documento publicado –si no el único- que recoge datos sobre recaudación, nº de actas con descubrimiento de cuota, personal inspector, nº de actas (con valores absolutos y relativos), deuda resultante y total de actuaciones inspectoras, relación con la renta nacional (valores relativos y en pesetas constantes), actuaciones por conceptos, etc., del que podrían obtenerse muchísimas consecuencias.

Basta con todo lo anterior para saberse que la XXX Semana ha sido la más rica en relación con la inspección (y la Inspección) tributaria.

Pero aún quedaba la XXXI Semana (1983) en que se abordaría la llamada inspección financiera, destacando el primer coloquio sobre "La inspección financiera y sistema financiero", de Joaquín Arespacochaga Llópiz, "La auditoría como procedimiento de la inspección financiera sueca", de Gabriel Barceló Rico-Avelló, "La auditoría como procedimiento de la Inspección financiera en las sociedades estatales", de Juan Barrio de Frutos, "La Inspección financiera como determinante de medidas de corrección o perfeccionamiento de las actividades del Sector Público", de Ricardo Calle Sáiz, "La Inspección financiera como instrumento de coordinación administrativa", del Claro-José Fernández-Carnicero González, "La inspección financiera en el sector mixto de la economía", de Santiago García Echevarría, "La Inspección financiera en el contexto del sistema de la gestión económica del Sector público", de Moisés García García, "La Inspección financiera de seguros: su evolución desde la Ley de 14 de mayo de 1908 hasta nuestros días", de Antonio Guardiola Lozano, "La inspección financiera como actividad de la Inspección de los Servicios de las Administraciones Públicas", de Joaquín Gutiérrez del Álamo y Mahou, "La intervención pública en los sistemas financieros de los países con economía de mercado: algunas notas", de Angel Luis López, "La inspección financiera de las Entidades públicas territoriales" de Juan Martín Queralt, etc.

Lástima que tal inspección financiera –entonces de dudosa asignación competencial- haya dejado de estar atribuida a los Inspectores de Hacienda.

El segundo coloquio se volvió a destinar a la inspección tributaria, a la que dediqué, como Ponente

general, "El procedimiento en la inspección de los tributos", interviniendo José Arias Velasco sobre "Algunos aspectos procedimentales de la estimación indirecta de las bases imponibles", Carmelo Lacaci de la Peña sobre "Los manuales de auditoría tributaria y su posible utilidad en España", Juan Linares Martín de Rosales sobre "Coodinación y colaboración de la Inspección tributaria en el estado de las autonomías", Mª del Carmen Montejo Sastre sobre "Auditoría e inspección", "Actas de conformidad: su impugnación" de Martín Ortiz Vidal, "Procedimiento administrativo y procedimiento tributario", del Profesor Palao Taboada, "El asesor del contribuyente en el procedimiento de inspección tributaria", del profesor Pont Mestres, "Informática y procedimiento inspector", de José Damián Santiago Martín. Basta leer los títulos para darse cuenta de la importancia de los textos.

El tercer coloquio se destinó a "El estatuto del contribuyente", con una Ponencia general de Julio Banadoche, con aportaciones de José Luis Codes Anguita ("Recursos y reclamaciones"), José Cros Garrido ("El problema del tiempo en la impugnación de los actos tributarios"), Miguel Cruz Amorós ("El contribuyente y la elaboración de normas"), Enrique Giménez-Reyna Rodríguez ("El contribuyente y el proceso de gestión"), José Antonio Hergueta García ("Garantías jurídicas del contribuyente en la vía administrativa"), José Antonio Lozano Ruíz ("El delito fiscal en la esfera de competencia de la Oficina Técnica"), Jesús Mosquera Caballero ("La condonación graciable de las sanciones tributarias"), José Ramón Ruíz García ("La situación jurídica del Asesor fiscal en el procedimiento de inspección según el Derecho tributario alemán") y Angel Vaíllo Alegre ("El silencio administrativo en el Derecho Tributario").

Debe de tenerse en cuenta que en el texto de esta XXXI se echan a faltar muchas intervenciones orales, pero también debe tenerse en cuenta el que se hablara del Estatuto del Contribuyente nada menos que quince años antes de la Ley 1/1998.

En resumen: muchas han sido –y muy importantes- las aportaciones de las Semanas de Estudios de Derecho Financiero, fundamentalmente las XXX y XXXI.

CUADRO DE HONOR DE LAS SEMANAS DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO: RESEÑA DE CUATRO GRANDES TRATADISTAS

Por José Mª. López Geta y Enrique Giménez-Reyna Rodríguez

De izquierda a derecha, Enrique Giménez-Reyna y Rodríguez y José María López Geta, que desde 1980 vienen dedicando importante esfuerzo personal para que la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros alcance la realización de sus fines propios.

INTRODUCCIÓN

Las primeras líneas del presente comentario deben tener necesariamente por objeto expresar nuestro agradecimiento a quienes nos han brindado la ocasión de participar en la celebración de un hecho tan significativo para la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, como es la conmemoración de cincuenta años de Semanas de Estudios de Derecho Financiero (en adelante, *LA SEMANA*).

La invitación de que hemos sido objeto resulta especialmente significativa pues son más de treinta años durante los que hemos participado, con mayor o menor intensidad - según las épocas, desde nuestros cargos, primero en la Mutualidad de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado y más tarde en el Patronato de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros-, en la muy gratificante tarea de asegurar el mantenimiento de un evento que tanto ha aportado a la historia del Derecho Financiero en España, como es *LA SEMANA*. Las circunstancias han determinado que quienes suscribimos el presente comentario hayamos tenido la oportunidad de conocer el desenvolvimiento de *LA SEMANA* a través de etapas de la vida española bien distintas, que han influido en la misma de modo decisivo aún cuando a veces el hecho haya pasado inadvertido.

Es muy posible que quienes hemos sido invitados a poner por escrito nuestras vivencias en relación con *LA SEMANA* coincidamos en el reconocimiento de la valía y mérito de cuantos han intervenido en la misma, bien sea como conferenciantes, ponentes o comunicantes. Basta con examinar los textos que se contienen en los volúmenes editados desde el año 1953 (Editorial de Derecho Financiero) para confirmar tal aseveración. En particular, nos parece que es necesario, además, destacar dos circunstancias muy especiales: la honradez intelectual que puede apreciarse en todas aquellas intervenciones que se produjeron en momentos muy particulares de la vida socio-política de España y la vigencia de muchas de las reflexiones que se han ido produciendo durante cincuenta años. No podemos dejar de subrayar, en fin, cómo muchas de las propuestas doctrinales formuladas se materializaron en la realidad, si bien es cierto

que a veces con demasiado retraso. Entre tantas y tantas intervenciones en *LA SEMANA*, hemos seleccionado algunas de las que nos parecen especialmente significativas en orden a fundamentar la valoración expuesta.

LA VOZ DE LA IGLESIA

La XIII Semana de Estudios de Derecho Financiero se clausuró con la conferencia pronunciada, bajo el título "Producción y justa distribución de los bienes", por el Arzobispo de Madrid, D. CASIMIRO MORCILLO. Recordemos, a los efectos de nuestro propósito, que la dicha Semana se celebró en el año 1966, cuando ya se había realizado la gran reforma del sistema tributario (1964) y estaba en marcha el Plan de Promoción y Desarrollo Económico y Social. Cerraba su intervención el Sr. Arzobispo con estas palabras:

> *"Si las leyes tributarias no obligaran en conciencia, los ciudadanos quedarían desobligados de levantar las cargas fiscales comunes y de cooperar al bien común en aquello precisamente que más urge; infligirían grave daño al desarrollo del país en que viven; y harían más pesada la carga fiscal para sus conciudadanos, aun los más débiles, porque éstos tendrían que suplir la parte de los impuestos que otros defraudaron al Estado, garante del bien común.*
> *Hay, pues, que concluir que en materia tributaria, y mientras las leyes mantengan un ponderado equilibrio, estamos obligados en conciencia a cumplirlas y no podemos burlarlas con la esperanza de que la Policía no descubra nuestro fraude, pues la conciencia moral llega siempre hasta donde llegan la justicia y el bien común."*

Las anteriores palabras del Sr. Arzobispo estuvieron precedidas de unas conclusiones en las que de modo admirable sintetiza aquello a lo que los hacendistas han dedicado cientos de páginas: *la cuestión de la progresividad como instrumento de justicia tributaria.* En un momento histórico como el presente, en el que los impuestos indirectos se han convertido en columna vertebral de las Haciendas de tantos países, con diversidad de opiniones acerca de si el avance de aquellos impuestos debe ir acompañado de un retroceso significativo de los directos, adquieren particular relevancia las conclusiones a las que llegaba el Sr. Arzobispo:

> *"1.ª El impuesto progresivo sobre la renta es moralmente lícito y cristianamente aconsejable siempre que se aplique a la distribución equitativa y proporcional de las cargas y gastos públicos.*
> *La razón de ello es que todos los ciudadanos han de ser iguales ante la ley; a todos benefician proporcionalmente los gastos públicos, y, guardada la debida proporción, todos han de ayudar a levantar las cargas comunes.*
> *2.ª El impuesto progresivo sobre la renta es, en el presente estado de la economía de mercado y quizá por mucho tiempo todavía, moralmente lícito y cristianamente aconsejable como instrumento eficaz para la redistribución de la renta.*
> *Si la sociedad se demuestra incapaz de satisfacer las primarias necesidades de sus miembros cuando hay bienes suficientes para satisfacerlas; y cuando no los hubiere, se demuestra incapaz de atender a las necesidades más urgentes de todos, el Estado tiene que obligar con la fuerza coactiva de la ley a una equitativa distribución de la renta. Otro sería el caso, según ya se ha dicho, de una sociedad que hubiera colmado las necesidades ineludibles de sus miembros.*
> *3.ª El impuesto progresivo es moralmente lícito y aconsejable principalmente sobre los bienes que no se han producido y acumulado con el trabajo personal, sino que han accedido gratuitamente al patrimonio propio.*

Argumento de esta proposición es que el trabajo y el fruto del trabajo son parte integrante de la persona humana. Por ello, debe respetarse el fruto del trabajo, mientras no haya una necesidad superior que obligue a ello, y, si obliga, no se ha de ir más allá del límite trazado por la necesidad. No puede decirse lo mismo de los bienes que proceden de otras fuentes. Para ellos la medida legal impositiva no pueden ser tanto las necesidades de los demás como la necesidad propia, satisfecha la cual, pueden lícitamente aplicarse a la satisfacción de necesidades ajenas más perentorias.

4.ª El impuesto progresivo sobre la renta puede calificarse como moralmente lícito hasta donde no mate el espíritu de iniciativa y el estímulo del trabajo. A partir de ese punto infligiría muy grave daño a la sociedad misma y a los más necesitados.

Si solamente con el trabajo de la inteligencia o de las manos puede aumentarse la producción al ritmo de las crecientes necesidades, ninguna medida puede ser legítima si priva al trabajo y a la libre iniciativa del impulso que reciben del deseo del bienestar propio, de la seguridad económica y del bienestar de la familia.

5.ª El producto del impuesto ha de distribuirse equitativamente entre los más necesitados y en proporción con sus necesidades.

Así lo exige la procedencia de estos bienes que sólo por título o razón de necesidad pueden ser legítimamente exigidos a su legítimo dueño.

6.ª La redistribución ha de mirar, ante todo, el remedio de necesidades vitales inaplazables, como pueden ser la enfermedad, la vejez, la inutilidad física, la vivienda y otras.

Así también lo imponen la procedencia y la naturaleza de estos bienes.

7.ª La redistribución puede hacerse lícitamente: o directamente por la rebaja progresiva de impuestos a los más débiles, o por rebaja de cuotas de seguros sociales o de tarifas de los servicios públicos; o indirectamente dando trabajo bien remunerado, creando fuentes de producción, dando oportunidades de mejor formación, y de cualquier otra manera que garantice en lo posible el buen aprovechamiento de los bienes obtenidos por el impuesto.

8.ª El impuesto progresivo sobre la renta no debe ordinariamente establecerse sin oír a los que lo han de pagar.

Y la razón de la audiencia es, de una parte, la necesidad de evitar las extralimitaciones injustas a las que se puede llegar; y, de otra, la conveniencia de preparar psicológicamente el ánimo de los que, no sin sacrificio, se van a ver obligados a levantar cargas mayores."

Para el Sr. Arzobispo, el establecimiento por el Estado de impuestos progresivos descansa en una premisa inicial de carácter moral, independiente de otras de orden técnico o político:

" ..... parece claro que si la sociedad fuera capaz por sí misma de redistribuir la riqueza de manera que a ningún hombre faltara lo necesario para su vida completa de hombre, aunque se produjeran desigualdades inevitables, no podría considerarse lícita la intervención del Estado con el impuesto progresivo sobre la renta o con otra forma impositiva cualquiera, pues el fondo moral de la cuestión no está en la desigualdad, sino en la carencia de los bienes necesarios que pueden padecer, y de hecho padecen, muchos hombres. Si, por hipótesis, todos los ciudadanos de un país disfrutaran de los bienes necesarios para su pleno desenvolvimiento humano, no sería injusta la riqueza de una minoría que ha trabajado mejor o con más propicia suerte.

Pero la historia nos dice que a esas realidades no se puede llegar si no es por sus pasos contados y venciendo muchas resistencias. Por eso, tenemos que examinar el problema moral desde otro ángulo: desde el de la realidad que nos envuelve y nos acosa."

La realidad presente, en gran número de Estados, ofrece un panorama en el que la *corrección de las desigualdades* se va llevando a cabo merced a la real y creciente asunción del principio de solidaridad que se trata de hacer efectivo en países respecto de los que son plenamente válidas las palabras, dichas en relación con la situación interna española de aquél entonces, del Sr. Arzobispo:

> *"Tal concentración financiera, si se estima necesaria, puede convenientemente realizarse, como ya se hace en casos bien conocidos, con tal que disperse sus centros de producción y trabajo por las áreas geográficas económicamente débiles para que, entre su propia producción y la de las industrias y talleres satélites, la riqueza se distribuya más equitativa y normalmente sin provocar convulsiones como las que siempre produce la emigración."*
>
> *"... Para la comunidad internacional, las naciones hambrientas son la voz que clama pidiendo mayor solidaridad entre los pueblos ricos y los pueblos pobres para que aquélla se ejerza antes que sea demasiado tarde."*

Todas las sociedades tienen planteada en la actualidad como cuestiones vitales las relativas a *innovación técnología, investigación y formación*; la española, en particular, no acaba de llevar a la práctica, en grado suficiente, lo que a nivel intelectual se considera esencial. Todos los Gobiernos que lo han sido bajo la vigencia de la Constitución de 1978 han tratado de resolver un probléma endémico planteando, sobre todo, políticas fiscales que sólo parcialmente han dado buenos resultados, pero no es fácil luchar con algunas mentalidades empresariales que tienen como lema "que investiguen otros, que yo tengo que ganar dinero", que a lo más que llegan es a adaptar algunos ámbitos de su actividad para que "encajen" en los beneficios fiscales. Para las cuestiones más arriba enunciadas, su importancia y la responsabilidad de las partes implicadas, tuvo también palabras el Sr. Arzobispo:

> *"Así vista la técnica en su intrínseca relación con la producción, queda sometida a las exigencias de la moral en la misma forma que todas las actividades humanas regidas por la inteligencia y por la libre voluntad del hombre. Y la moral exigirá de las empresas que no se retrasen en la utilización de los mejores instrumentos técnicos; que produzcan artículos necesarios para la vida; que produzcan artículos de buena y aun de excelente calidad, y que provean de recursos a los hombres de ciencia capaces de promover los avances técnicos."*
>
> *".... Necesaria es la utilización y, por tanto, la oportuna renovación de la maquinaria y de todo el instrumental técnico para que el precio salarial de los productos no se encarezca y para que la producción pueda crecer al ritmo de las necesidades... Necesaria, asimismo, la buena calidad de los productos porque la mala calidad es la negación de la buena técnica y es el sepulturero de la empresa productora. Y necesaria, por último, la inversión de fondos en el estudio y la investigación, porque es la única inversión que, al perfeccionar ininterrumpidamente la técnica de producción, paga dividendos que, según cálculos bien comprobados, van del 250 al 300 por 100. Y es aquí, en la escasa provisión de medios a nuestros investigadores, donde quizá mayor pecado tienen las empresas españolas y donde más rápidamente habrá que aplicar el remedio."*

Muchas y profundas reflexiones hizo el Sr. Arzobispo acerca de la *producción de los bienes,* pero de no menor profundidad, con vigencia plena en los tiempos presentes, las relativas a la *distribución de aquéllos y el derecho a desearlos y participar en esa distribución.* Antes de invocar los textos donde se contienen las reflexiones y sugerencias aludidas más arriba, creemos que previamente resulta de gran interés traer en este punto a colación una conclusión de especial significado, ya que en la práctica de muchos países la producción y adecuada distribución de los bienes se considera determinante de la desestabilización social y política:

"Por ser más acuciantes las necesidades materiales, es a ellas a las que hay que procurar antes el remedio. Pero cuando ellas han sido satisfechas en grado suficiente, el espíritu que el hombre lleva dentro comienza a reclamar sus irrenunciables derechos. Se da en la vida de los pueblos un proceso que es oportuno recordar: La producción crece en manos de la técnica, el bienestar económico aumenta al aumentar la producción, la vida se transforma y se eleva a impulsos del bienestar económico, y en la vida abundante nacen la paz social y las actividades más puras del espíritu."

Cuando en los momentos actuales se escuchan voces que reprochan a la ciudadanía su deseo de disfrutar, dentro de los legítimos parámetros del trabajo y la prudencia, de cuanto ofrece la sociedad contemporánea, adquiere especial relevancia la posición del Sr. Arzobispo, que, tras matizar la *inconveniencia, material y moral, de la acumulación de bienes materiales innecesarios,* añadía:

"Salta ante nosotros el tema de la producción y distribución de las riquezas fuertemente impulsado por la actualidad y por las necesidades del mundo y de España. Casi de repente se ha abierto ante nuestros ojos el paisaje desolador de los pueblos subdesarrollados que son los más de la tierra. Casi de repente ha estallado entre nosotros el problema del desarrollo económico español con el que van trenzados otros muchos problemas interiores y exteriores. Un ansia incontenible de mejoramiento material se ha apoderado de nuestra sociedad hasta en las aldeas que aún hace poco vivían marginalmente las aspiraciones y empeños del país. El tema se ha hecho actual y fuertemente presionante. No puede soslayarse, por que nunca sería lícito matar, ni siquiera debilitar, este impulso vital que lanza impaciente a nuestro pueblo en busca de una mejor situación económica."

En línea con el pensamiento oficial de la Iglesia Católica, el Sr. Arzobispo enfoca la *producción y distribución de los bienes* en unos términos que fácilmente podrían asumir las tendencias políticas más avanzadas:

"Y la razón es que la producción y su palanca de Arquímedes, la técnica, tienen que cumplir una función social intrínsecamente inherente a las mismas; función social que no excluye el beneficio personal del que las promueve, pero que ordena la producción y la técnica al servicio y provecho de la comunidad de los hombres; función social que primero han de ejercer sobre la comunidad, grande o pequeña, de los hombres que toman activa parte en el proceso productivo (científicos, técnicos, empresarios, operarios...) y que, después, ha de extenderse a toda la sociedad; función social tanto más justificada que la de la propiedad cuanto más claro aparece que la producción y la técnica de hoy exceden con mucho de las necesidades que puedan tener un hombre o un grupo humano reducido."

No podemos finalizar esta breve reseña de la intervención que D. Casimiro Morcillo tuvo en la XIII Semana de Estudios de Derecho, sin traer aquí sus consideraciones en relación con cuestión tan debatida y vigente, como es la del salario justo e intervención del Estado en su fijación:

"No es al Estado, generalmente hablando, sino a la empresa, a la que incumbe el deber de fijar y pagar el salario justo. El Estado, como gerente del bien común, podrá y hará bien en señalar el límite ínfimo por debajo del cual no se puede bajar. Es el instrumento que puede utilizar el Estado para proteger a los más débiles.

El fundamento racional de la participación en los beneficios es la pura virtud de la justicia que obliga a repartir los beneficios producidos entre todos aquellos que han colaborado en la producción de los mismos. "Esta ley de justicia social, dice la Quadragesimo Anno*, prohíbe que una clase*

excluya a la otra de la participación de los beneficios" (Pío XI: Quadragesimo Anno*, núm. 25, pág. 403). Pero el fundamento psicológico, no menos importante que el puramente racional, es aquella natural y razonable aspiración que siente el hombre de saber en qué trabaja, cuál es el resultado de su trabajo y cómo y cuántos se benefician del fruto de su trabajo."*

LA LECCIÓN DEL MAESTRO SÁINZ DE BUJANDA

La Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros propuso a **D. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA** como candidato al "Premio Príncipe de Asturias", de Ciencias Sociales, 13.ª edición, correspondiente a 1993. No se alcanzó el galardón para **quien de modo tan relevante contribuyó al desarrollo de las Ciencias Sociales en España**, en virtud de su labor creadora e investigadora del Derecho Financiero (de la que pudieron dar testimonio Universidades y Academias, españolas y extranjeras), de la participación en la difusión de los contenidos de la disciplina a través de clases, cursos y conferencias, y la publicación de numerosos libros y artículos. Como Letrado de las Cortes Generales, adscrito a la Comisión de Hacienda desde junio de 1946 a 1985, pudo aportar en el ámbito legislativo sus profundos conocimientos en materia presupuestaria al tiempo que él mismo pudo adquirir una gran experiencia acerca del funcionamiento en la práctica del parlamentarismo en dos épocas totalmente diferentes y distantes en lo esencial.

No seremos tan presuntuosos como para pretender aquí una glosa, aún mínima, de la enorme obra de Fernando Sainz Bujanda, pues la misma es suficientemente conocida. Nos ocuparemos de su participación en *LA SEMANA* (que lo fue en nueve ediciones, en cuatro de modo consecutivo) y particularmente de sus intervenciones en la II (1954) y III (1955) edición. En la primera *SEMANA* también estuvo presente y gracias a ello contamos con un testimonio de primera mano sobre cuáles fueron los objetivos originariamente perseguidos por los primeros organizadores del evento y del interés mostrado desde el principio por todos los participantes. Con ocasión de la conferencia pronunciada en la clausura de la I Semana y respecto del contenido de la misma, Fernando Sainz de Bujanda decía:

> *"…. pensaba que las deliberaciones habían de revestir un carácter esencialmente práctico, empírico, y con sorpresa y con agrado pude descubrir a lo largo de estas jornadas que las ponencias, lejos de limitarse a resolver problemas profesionales, tenían una ambición mucho mayor. Se han considerado los aspectos doctrinal y práctico de los temas debatidos; se ha cotejado la legislación y la jurisprudencia; se han tenido en cuenta los intereses del fisco y la seguridad de los contribuyentes..."*

De la intervención de Fernando Sainz de Bujanda en la III Semana quisiéramos destacar aquellos pasajes demostrativos de su **"españolidad"** y en los que aparecen las raíces de lo que posteriormente sería un desarrollo intelectual convertido en piedra angular del actual Derecho Financiero. En lo que hace a lo primero, el testimonio podemos encontrarlo en las siguientes palabras: "*Es necesario, por tanto, que en nuestro ánimo prenda el deseo de investigar, por amor a las cosas de España, el desarrollo de nuestras instituciones financieras.*"

Su **denuncia del posicionamiento de la doctrina extranjera** (III SEMANA) fue tajante:

> *"El desvío o silencio de los extranjeros sobre las instituciones de nuestra Hacienda tiene otras motivaciones. Los grandes avances que en la técnica jurídico-financiera española se produjeron en los siglos XVI y XVII estuvieron indisolublemente unidos a realidades políticas, que rara vez se han contemplado desde fuera sin pasión, y sería cosa anómala esperar que los historiadores franceses o ingleses estuvieran dispuestos a reconocer la existencia en nuestros cuadernos de Cortes y en*

nuestras escrituras de Millones de algún elemento valioso para el Derecho público moderno que no hubieran alumbrado con anterioridad los textos parlamentarios de Gran Bretaña."

Denuncia y mensaje a la doctrina patria en general -acompañada de un reconocimiento explícito de la contribución de la Mutualidad Benéfica de Inspectores Fiscales del Estado, organizadora de las distintas ediciones de *LA SEMANA* a la elaboración de sistemática del Derecho Financiero español- se contienen en las siguientes palabras :

"En estos años en que los juristas españoles han de acometer la tarea de elaboración sistemática del Derecho financiero español, y ante vosotros, que sois ya, al organizar estas Semanas de Estudios, colaboradores muy eficaces de ese empeño, he juzgado interesante referirme a esas dos aportaciones españolas a la teoría jurídica del Presupuesto, porque entiendo que la literatura patria no las ha destacado con suficiente relieve y que la extranjera las ha anotado, a mi juicio con error, en el "haber" del proceso constitucional inglés."

Su decidida **defensa de la importante contribución española a la Teoría Jurídica del Presupuesto** y su posición respecto de la misma, tiene como fundamento los resultados obtenidos con ocasión del estudio de la historia de España:

"Cuando terminé de escribir aquel breve artículo, experimenté la satisfacción que produce siempre la realización de cualquier trabajo, por humilde que éste sea; pero me quedó también una grave preocupación. Me di perfecta cuenta de que la actual significación de la Hacienda Pública en el Estado de Derecho no podía ser captada sin ahondar bastante en su significación histórica. Me apercibí, en suma, de que el Derecho constitucional, a pesar de estar ligado fundamentalmente a la filosofía racionalista del siglo XVIII, era precisamente en el ámbito fiscal donde había recogido un legado más rico de época anteriores a la mencionada centuria."

Dos son las aportaciones españolas, según Fernando Sainz de Bujanda, a la Teoría Jurídica del Presupuesto: la primera, haber establecido, adelantándose a todas las restantes naciones de Europa, un nexo jurídico indestructible ente los ingresos y los gastos públicos; la segunda, consagrar la necesidad de una regulación jurídica del ciclo financiero en su doble vertiente de gastos e ingresos. Antes de proseguir, conviene precisar que respecto de la primera aportación, Fernando Sainz de Bujanda en 1955 deja expresamente dicho que la primitiva formulación española del nexo jurídico-político entre gastos e ingresos debía abandonarse por inservible.

Al hilo de sus consideraciones sobre la primera de las aportaciones, Fernando Sainz de Bujanda revela su faceta de investigador que le lleva a un especial conocimiento de dos textos fundamentales a partir de los cuales se puede construir la tesis del nexo jurídico-político entre los ingresos y los gastos públicos: *"Limpio de todo apasionamiento, me he aproximado a nuestros Cuadernos de Cortes y a las Escrituras de millones"*. Sobre el origen y naturaleza de dichos textos nos ofrece Fernando Sainz de Bujanda una precisa síntesis en la conferencia pronunciada en la III Semana, a la que pertenecen las palabras siguientes: *La primera y gran aportación española a la teoría del presupuesto consistió en el nexo jurídico-político entre gastos e ingresos formalizado en las Escrituras de millones.*

Con apasionamiento, Fernando Sainz de Bujanda defiende en 1955 la que él considera segunda y principal aportación española a la Teoría Jurídica del Presupuesto; también deja constancia de su **decepción por el modo en que se produjo la evolución histórica española en esa materia:**

"Por ello he reservado, para estos momentos finales, el referirme a la que considero la aportación básica de la cultura española a la ordenación del ciclo financiero del Estado. Esa aportación consistió, lisa y llanamente, en el acervo de ideas y de sentimientos que hicieron que brotara en tierra española, con mayor prontitud y pujanza que en otros países, una doctrina

jurídica del presupuesto. Por razones que van tal vez íntimamente ligadas a nuestro más profundo y auténtico modo de ser, los españoles del Medievo y de los primeros siglos de la época moderna, tuvieron para el fenómeno financiero una sensibilidad aguda, la que les puso en guardia frente a todo intento de abuso de poder en la órbita de la Hacienda. El dique levantado frente al ensanchamiento de las facultades regias fue la doctrina jurídica del presupuesto. Pero adviértase bien que lo trascendental en esa actitud no fue la configuración técnica que se dio a la institución presupuestaria, sino el hecho de que, a lo largo de los siglos, alentara en España la convicción de que los ingresos y los gastos públicos, es decir, el manejo de la Hacienda, había de ser objeto de regulación jurídica..."

" ... España, que alumbró esta idea antes que ninguna otra nación, y que, en su desarrollo práctico, llegó rápidamente a metas que otros países habían de tardar mucho tiempo en conquistar, quedó, sin embargo, a partir del siglo XVIII a la zaga de los países constitucionales y parlamentarios del Occidente europeo. Mientras en Inglaterra, primero, y en Francia, más tarde, se convirtió el presupuesto en piedra angular del llamado Estado de Derecho y se creó en torno a él un núcleo trabado de principios, que formaron la que ha dado en llamarse la teoría clásica del presupuesto, las convulsiones políticas internas del siglo XIX detuvieron el desenvolvimiento de nuestro Derecho público y, consiguientemente, de la institución presupuestaria. No faltaron, ciertamente, en nuestros atormentados textos constitucionales de la pasada centuria, declaraciones más o menos vibrantes sobre el deslinde de competencias financieras; pero la efectividad de tales declaraciones fue escasa, y no ofrecieron casi nunca la permanencia necesaria para que, bajo su influjo, se elaborase una doctrina bien construida. Hasta nosotros ha llegado, sin embargo, la inquietud sentida en España desde remotos tiempos por la definición de las competencias financieras y el eco de las declaraciones de antaño suscita en nuestra conciencia la convicción de que la doctrina jurídica española puede prestar de nuevo valiosos servicios a la teoría del presupuesto."

En las conclusiones finales de su conferencia en la III Semana, Fernando Sainz de Bujanda decía:

"Pues bien, señores, es preciso que la conciencia jurídica española despierte de su letargo en materias financieras y proclame de nuevo, en pleno siglo XX, como lo hizo hace siete centurias, la necesidad ineludible de que los poderes públicos desenvuelvan su política de gastos e ingresos por los cauces que traza el Derecho. Se trata, nada menos, que de salvar los valores humanos, impidiendo que el crecimiento hipertrófico y arbitrario de los poderes gubernativos destruya un esquema de vida colectiva en el que la libertad individual, en el ámbito económico, sigue constituyendo un elemento esencial."

Como comentamos más arriba, Fernando Sainz de Bujanda también intervino en la II SEMANA pronunciando una conferencia bajo el título: "Principios Constitucionales Financieros". En justificación del tema elegido y el contenido de su intervención, entre otras cosas, decía el maestro Sainz de Bujanda: ***"... veréis que no es tan ilusorio como a primera vista pudiera parecer hablar de problemas constitucionales en estos momentos en que vivimos y, precisamente entre compañeros, es decir, entre funcionarios de la Administración..."***. Recordemos que estas palabras se pronunciaban en enero de 1954, tras las cuales el conferenciante se planteaba el siguiente interrogante: *¿es posible acometer la elaboración sistemática del Derecho Financiero sin tomar como punto de partida las normas constitucionales de un Estado?*

En respuesta a la pregunta que se hacía a sí mismo, Sainz de Bujanda realiza una síntesis precisa de las distintas cuestiones que a su juicio en aquél tiempo planteaba el Derecho Constitucional

Financiero. El conferenciante analiza el desenvolvimiento del derecho constitucional a raíz de la guerra civil española y en "nuestros días". Del mismo modo, somete Fernando Sainz de Bujanda a un riguroso examen la situación de los principios de legalidad y capacidad contributiva; en particular, respecto del principio de legalidad, tras examinar el articulado de las Constituciones posteriores a 1945, formula las siguientes observaciones:

> *"1.ª Permanencia de la ley fiscal: en ningún artículo de Constituciones recientes se exige que el Gobierno esté autorizado por la Ley de Presupuestos para recaudar aquellos impuestos que aparezcan establecidos en las leyes fiscales. La Ley fiscal es, por tanto, suficiente para legitimar el cobro de los tributos. En materia de ingresos, el Presupuesto es acto de mera previsión; en materia de gastos, es autorización.*
>
> *2.ª Se ensancha el ámbito de ingresos públicos a los que afecta el principio de legalidad. Así, por ejemplo, el artículo 23 de la Constitución italiana exige que se impongan mediante ley las "prestaciones patrimoniales" con que se contribuye al levantamiento de las cargas públicas. El profesor INGROSSO entiende que bajo el concepto de prestación patrimonial se comprenden: los impuestos, las tasas y los precios públicos.*
>
> *3.ª Consagración constitucional de la construcción jurídica del impuesto. No basta que el impuesto sea establecido por Ley, sino que ésta debe fijar, además, los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria. Así, por ejemplo, el artículo 70 de la Constitución portuguesa previene que la Ley determinará el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exenciones eventuales, las reclamaciones y recursos admitidos en favor del contribuyente."*

En 1958, con la entrada en vigor de la Ley de Tasas y Exacciones parafiscales, pudo ver Fernando Sainz de Bujanda cómo se trataba de "legalizar" el mundo de la parafiscalidad nacido al margen, precisamente, del principio de legalidad. Del mismo modo, Fernando Sainz de Bujanda pudo ser testigo de cómo la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, elevaba al rango de derecho positivo muchos de los principios financieros que aparecían recogidos en los principales textos constitucionales de la época como él había propugnado, de comprobar como la dicha Ley General se consolidaba como texto básico de nuestro Derecho Financiero.

Al hilo de su examen del principio de capacidad contributiva, Fernando Sainz de Bujanda exponía en la II Semana su opinión acerca del alcance que debe tener la aplicación del criterio de ***progresión*** en materia fiscal *"que no significa que todos los impuestos hayan de inspirarse en métodos de progresión. Basta con que exista proporcionalidad en los sacrificios subjetivos del contribuyente. Por ello pueden ser fórmulas equivalentes "contribuir proporcionalmente a la riqueza" (si por riqueza entendemos la magnitud de utilidad que cada sujeto disfruta) y "pagar impuestos progresivos" (si por riqueza entendemos rentas y patrimonios expresados en términos monetarios)."*

Finalizaba Fernando Sainz de Bujanda su intervención en la II SEMANA (con el aval que suponía la experiencia adquirida en el ejercicio su actividad como Oficial de la Comisión de Hacienda de las Cortes Españolas que le había permitido descubrir *"a cada paso problemas sobre el proceso de gestación de las leyes fiscales"),* haciendo la siguiente recomendación:

> *"En España el legislador necesitará acometer la reforma del sistema fiscal inspirándose en el principio de capacidad contributiva que impone el Fuero; pero al hacerlo habrá de tenerse en cuenta dos datos fundamentales : 1º Que aunque se utilice el método progresivo para adaptar la carga fiscal a la capacidad económica, lo que habrá de tenerse en cuenta es que el sistema fiscal en su conjunto no sea regresivo, aun cuando. existan impuestos particulares no inspirados en el sistema progresivo; y 2.º Que se tengan en cuenta las necesidades de la economía española, sobre*

todo en punto al incremento de producción y capitalización, para evitar que los métodos progresivos conduzcan a una amputación excesiva de ciertas rentas y patrimonios con el consiguiente daño para la inversión privada."

LA LUCIDEZ DE BARRERA DE IRIMO

En 1971, D. **ANTONIO BARRERA DE IRIMO** intervino en la XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero ("Las Fuentes del Derecho Tributario en la doctrina y el derecho español") pronunciando la conferencia de clausura que tituló "Hacienda Pública, Administración y Política ante el cambio social".

Con anterioridad, había participado en la III y en la VII edición de *LA SEMANA*, dejando claras muestras de su conocimiento del tributo (Impuesto del Timbre) cuya comprobación tenía encomendada el Cuerpo de Inspección (Inspectores Técnicos del Timbre del Estado) al que pertenecía, así como del fenómeno creciente de la parafiscalidad que estudió detenidamente en tiempos en que desempeñaba el cargo de Vice-Secretario General Técnico en el Ministerio de Hacienda. Cuando en 1971 Antonio Barrera de Irimo participa en *LA SEMANA*, lo hace siendo Presidente del Consejo de Administración de la Compañía Nacional Telefónica de España, formando parte de un grupo de personas de sólida formación técnica que, en años realmente complejos, tratan de contribuir al avance socio-económico español.

Con un profundo conocimiento de la situación de la economía española del momento, Antonio Barrera de Irimo se plantea en 1971 las consecuencias que para la Hacienda Pública, la Administración y la Política puede comportar el cambio social que España está experimentado, partiendo al efecto del análisis de la historia entonces más reciente, de conceptos y situaciones definitorias de la misma, que es preciso revisar, tales como:

- **Ortodoxia económica**, *"... concepto que trata de instrumentar la vida social basándola en el cumplimiento espontáneo del orden natural como expresión óptima de la capacidad expansiva de la creación, el valor del individuo y su igualdad formal frente a los sistemas de exigencias y responsabilidades colectivas, y la intervención mínima del Estado como agente yuxtapuesto capaz de perturbar aquel equilibrio o esta igualdad."*
- **Déficit fiscal**, *"... signo de desorden y de mala administración, que al propio tiempo significa una intervención económica que es preciso minimizar al máximo... Tras decenas y decenas de años, sólo determinadas etapas históricas (VILLAVERDE, NAVARRO RUBIO, por no referirnos sino a aquellos que enjuiciamos ya con perspectiva), responden al principio de suficiencia que era la prueba de capacidad de una Administración y el soporte mínimo para construir cualquier empresa política. ¿Falló el instrumento o falló la intención con que había de ser manejado? No quedará exento de sorpresa quien contemple esa viciosa -y dilatada- convivencia con la anormalidad del déficit."*
- **Desequilibrio monetario**, *"obsesión agigantada hasta llegar a ver en él la amenaza de la ignominia internacional. Mantener el valor de la peseta ha sido, desde hace más de un siglo, un empeño cotidiano en el que se han volcado los primeros y mejores afanes de nuestros políticos."*
- **Unitarismo y centralismo**, *"... Fácil es ver así el valor intencional de la organización de una Administración estable para la gestión directa que se prepara y capacita, incluso, conviviendo activamente el brote histórico de la Ciencia de la Administración. Con esta organización se pretende unificar el sistema de gestiones financieras dispersas a través de gastos públicos y de ingresos administrados por instituciones varias, que tan rebeldes resultaron a este ideal de unidad."*
- **Imposición indirecta**, *"... Tras ella se han formado tantas pequeñas revoluciones que las gentes de cada lugar interpretaban gozosamente, reiterando como un rito celtibérico, la abolición de los*

consumos. No es por eso de extrañar la simplicidad con que, dejando a un lado las incidencias y las traslaciones, se incorporaron los españoles, aun con ignorancia, a esa dualidad un tanto sofisticada del impuesto directo frente al indirecto que, bajo la apariencia científica de la política distributiva, encubre una reacción primaria de su aceptación voluntaria al deber fiscal"

- Idearios políticos, *"...Constitucionales, moderados y progresistas, los partidos de turno de la Restauración, y hasta el populismo y el socialismo de la segunda República, no aportan más ideas renovadoras que las que derivan del problema agrario, ciñéndose por lo común al esquema de orden, neutralidad y equilibrio. La estabilidad presupuestaria y la limitación del gasto son, en suma, los afanes básicos con que Indalecio Prieto desarrolla su gestión financiera... Transcribiendo en sus propios términos las palabras de Mendes France, las derechas, aquí y allí, no piensan sino en administrar con mentalidad pragmática y estabilizadora, y las izquierdas buscan la transformación como revolución sentimental, pero con incoherencia y demagogia."*

Tras el reconocimiento expreso que la actividad financiera en 1971 está sociológicamente inmersa en conceptos y situaciones como las expuestas, Antonio Barrera de Irimo considera que se ha llegado a un momento histórico caracterizado por un profundo afán reivindicativo (*"Querríamos en él hacer lo que no hicimos: revitalizar las estructuras y servirnos de los modernos instrumentos poniéndolos a contribución de los viejos problemas"),* de superación de viejas inercias y nostalgias:

> *"Como la justicia o la libertad, el Estado debe asegurar la innovación y la mejora tecnológica, cuya producción ha de procurarse consciente y sistemáticamente. Ahí está ese gigantesco obstáculo que la rutina y el temor a lo desconocido suponen cuando se juzga la movilidad de los recursos productivos. Las preferencias de los románticos o de los timoratos por las producciones tradicionales y la rigidez en la adaptación de hombres y capitales a los quehaceres capaces de garantizar el progreso, son uno de los problemas con que más agudamente hemos de enfrentarnos desde esta perspectiva. Es el símbolo de la "era de la discontinuidad" que estudia Drucker."*

Y junto al diseño esquemático del pasado y el presente, Antonio Barrera de Irimo plantea las líneas básicas por las que debe pasar el futuro:

- Cultura y técnica: *"La creación del progreso está en función directa de la cultura y de la técnica, que no son sólo un fenómeno circunstancial ceñido al proceso educativo, sino algo más amplio y permanente ante lo que los dogmatismos de las disciplinas, titulaciones y aptitudes han de ceder paso, no sin dificultades y resistencia, hacia un orden nuevo."*
- Atribución de oportunidades: *"La inserción del individuo en la vida social y el gasto público que la acompaña no es tan sólo, ni con mucho, una inserción de garantía, lo que explicaba los sistemas jurídicos de protección, sino una atribución de oportunidad o de posibilidades. La Administración para el hombre se hace más compleja que la pura función de Justicia."*
- Solidaridad social: *"La solidaridad social, que ha tenido una etapa de conquista en el mejoramiento de las condiciones de trabajo, debe revisar todos los esquemas de asistencia y protección ante la idea de una comunidad que, a diferencia de la clásica, no sólo no tolera la pobreza, sino que dispensa la atención social incluso con independencia de la vida del trabajo de carácter más o menos episódico o duradero. El estudio, el ocio, la longevidad o la automatización permiten cada vez menos hablar de "repúblicas de trabajadores". La Seguridad Social y su financiación son un punto de partida que había de revisarse ante una nueva interpretación histórica de la solidaridad."*
- Revisión de la contraposición de lo público/privado: *"Ante este nuevo horizonte, sólo el resabio clásico nos permite todavía seguir pensando en la contraposición sector privado-sector público. La gestión de una comunidad de progreso es una tarea plural y asociativa. En ella, la presencia del*

Estado no es decisiva por su dimensión (sector público grande), sino por su fuerza (su capacidad de impulso).”

- Pluralismo: *“Por eso, este nuevo horizonte histórico ha sido entrevisto más como la era del pluralismo, proceso en el que no es posible malgastar ninguna capacidad de cooperación y en el que es necesario que la política afiance y potencie las posibilidades de contribución de todos. Así las corporaciones locales, cuya problemática financiera adquiere ante el valor futuro de la infraestructura urbana características de gran trascendencia. Así las instituciones creadoras de cultura, universidades, fundaciones, centros de investigación, hospitales y asociaciones, cuya debilidad de medios, salvo muy contadas excepciones, es uno de los síntomas negativos de nuestro sector cuaternario.”*
- Generalización de las figuras impositivas no tributarias: *“En el orden tributario, la clásica distinción entre servicios públicos prestados libremente y aquellos otros provocados, o en beneficio particular de alguien en concreto, dieron lugar a la distinción de los gastos públicos en divisibles o indivisibles. La revisión de los criterios mínimos de consumo y la complejidad y medida técnica de muchos de los servicios públicos nos obligarán a revisar, en breve plazo, las áreas cubiertas por la financiación mediante impuestos, y aquellas otras que entran en la esfera de la contribución singular. Fenómenos como el del automóvil, con un sistema de peaje de circulación y estacionamiento, demuestran en qué medida servicios hasta ahora indivisibles pueden generar pagos por su uso, siempre que éste se encuentre al alcance razonable de quien lo pretende y en función de las distintas expectativas de consumo.”*
- Esfuerzo fiscal y medición: *“La medida de la capacidad de contribuir y de la justicia fiscal no podrá venir tan fuertemente fundada en la renta percibida. La renta gastada y la aplicación y uso de la renta en función de los objetivos del crecimiento habrán de introducir una matización fiscal mucho más acusada. El impuesto personal sobre la renta percibida considera el precio que el individuo paga al Estado por la libertad en su empleo. El sentido de solidaridad social no puede admitir la redención a metálico de las conductas que sean trascendentes para los objetivos generales.”*
- Participación política: *“Pero en pocas circunstancias adquiere más plena dimensión el horizonte de esperanza de una superación de los viejos moldes de la política, que cuando se piensa que el diálogo sobre la vida pública se vuelve también anacrónico y reivindicativo, si cede a la tentación de las vacilaciones existenciales del Estado, de las instituciones o de sus formas, accidentes a la postre cuando la riqueza de la auténtica participación política ha de consistir en que ésta pueda ejercitarse sobre las distintas alternativas, sacrificios y medios con que la comunidad nacional interpreta la conquista del progreso.”*

Una experiencia administrativa brillante, así como el riguroso análisis de la situación económica general, y de las empresas en particular, llevaron a Antonio Barrera de Irimo a ocupar el cargo de Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Hacienda entre el 11 de junio de 1973 y el 30 de octubre de 1974, sin que en tan corto período de tiempo pudieran hacerse realidad las muchas expectativas que despertó su nombramiento. Graves circunstancias políticas dieron al traste con uno de los primeros intentos de revisar la actividad financiera tradicional y el planteamiento de un nuevo enfoque para la economía española gravemente afectada por la crisis del petróleo, a la que no se pudo hacer frente con la prontitud y eficacia necesaria, precisamente por la particular situación política del momento que obligó a concesiones no pertinentes como la experiencia demostró posteriormente.

A esa crisis, sus consecuencias y las medidas adoptadas para enfrentarla aludió Antonio Barrera de Irimo en su discurso de clausura de la XXII SEMANA (abril de 1974), en el que entre otras cosas destacó

algo muy significativo y demostrativo de cómo se tuvo que enfocar la situación:

> *"Para los que conocéis lo que el petróleo significa en el debe y en el haber de la Hacienda Pública, creo que es importante recordar la contribución de más de 35.000 millones de pesetas que ha supuesto el mantenimiento de los precios de los productos petrolíferos primero hasta enero y después, parcialmente, hasta marzo. El sacrificio que impone aceptar la factura a partir de marzo compone un esfuerzo tributario probablemente sin comparación por su cuantía en nuestra historia financiera reciente."*

LA APORTACIÓN DEL MAESTRO ESPAÑOL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

La siguiente figura que viene a esta galería de destacados participantes en *LA SEMANA* es la de **D. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA**, Catedrático de Derecho Administrativo y cabeza indiscutible de esta disciplina en España.

El maestro del Derecho administrativo español tuvo una intervención en la XXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero, celebrada en un año especialmente crítico de nuestro país (1976), con la ponencia titulada "LA CUESTIÓN REGIONAL. UNA REFLEXIÓN". Se trata de un trabajo perfectamente estructurado que arranca de los orígenes del regionalismo o nacionalismo y su nueva concepción, comenta los ejemplos de Derecho comparado, con referencias a Italia, Alemania, Bélgica, Francia y Reino Unido y termina con unas reflexiones específicas sobre la regionalización en España.

Y si tenemos que asignarle un valor indiscutible a su trabajo, diríamos que es su agudeza en el análisis, la capacidad del autor de ver más allá del tiempo en que lo hizo y, en definitiva, su indudable actualidad, en el tiempo que escribimos estas líneas (verano de 2005).

La primera reflexión que nos hace es sobre la entidad del que el profesor García de Enterría califica como **"el problema" de nuestro país**:

> *"Pocos problemas más serios y graves, entre los muchos que tiene planteados nuestra patria en este momento, que el que suscita el tema regional. Tras tantas torpezas acumuladas…; tras tantos años de pretender ignorar el problema, tras tantos intentos de buscarle derivativos o semisoluciones que escamotean la realidad y la profundidad del mismo (el último, el de la Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local, de 19 de noviembre de 1975), tras unos años trágicos de violencia y de muerte en algunas de las regiones más sensibles, he aquí que, ante los ojos asombrados del español corriente, se presenta el tema regional de manera súbita en sus contornos más apasionados y preocupantes y, a la vez, como algo que insoslayablemente hay que abordar y resolver en plazos perentorios.*
>
> *El español simple oye hablar cada vez más, en términos que le desconciertan y le preocupan, de nacionalidades, de autodeterminación, de federalismo, de libertades nacionales de los pueblos hispánicos, de la reducción de la vieja entidad histórica que se viene llamando España desde hace más de mil años a una simple superestructura artificial, "el Estado español", vieja carcasa sin espíritu, supuestamente destinada a ser vaciada y destruida. El castellano, el extremeño o el andaluz, que viven difícilmente entre las ruinas de una vieja sociedad agrietada y en crisis, escuchan consternados y atónitos que son ellos los que están sometiendo, colonizando y explotando a las regiones más ricas del país, a las cuales, al final, han de terminar emigrando para poder subsistir, trabajando en las horas más bajas. ¿Dónde vamos?"*

Y, para que no quede duda de su punto de vista sobre la realidad histórica de que partimos, nos da una referencia que no debemos olvidar, porque late a lo largo de todo su trabajo:

"Los españoles somos el pueblo europeo que llevamos más tiempo viviendo juntos en una cierta estructura política (cien años antes que los franceses, doscientos más que los ingleses, casi cuatrocientos más que los italianos y alemanes) y juntos hemos de seguir viviendo por mucho tiempo más, lo cual es seguro y creo que prácticamente nadie niega en parte alguna del país. Pero ello no quiere decir en absoluto que esa comunidad de vida deba identificarse indisolublemente con el armazón institucional que hoy la expresa políticamente. Esta es toda la cuestión y no otra, cuestión que nos remite, pues, a planos no ya de pasión y de violencia, sino de raciocinio operativo e instrumental perfectamente objetivables."

Para el autor, los orígenes del regionalismo no pueden estudiarse en abstracto, ya que, en su opinión, hay dos concepciones, la clásica, que sitúa en los finales del siglo XIX y comienzos del XX, y la moderna, que aparece en la segunda mitad del siglo XX. A cada una dedica sendos pasajes para relatar sus fundamentos:

A) El regionalismo clásico:

"El regionalismo surge en el siglo XIX, sencillamente, como un tradicionalismo. Es inicialmente el carlismo el que lanza el tema bajo la rúbrica general de Fueros frente al Estado centralizado, que ha ultimado la Monarquía en un largo proceso secular y que la recepción del sistema administrativo francés napoleónico a comienzos del XIX acabó de llevar a su término. El origen carlista del regionalismo vasco y catalán no es circunstancial y va a estar presente aún en la conformación de los primeros movimientos regionalistas autónomos a finales del siglo y principios del XX. Estos movimientos (y el gallego que sigue) continúan siendo también tradicionalistas en cuanto a concepción básica. Es el clero rural y los patricios rurales quienes lo animan en la base, y su idea de principio es la de preservar una sociedad sana, viviendo sobre valores cordiales y propios, frente a la disolución con que amenaza la sociedad moderna, universalista y abstracta. Estos movimientos no se hacen, sin embargo, operativos hasta que a las clases antiguas que los personifican no se alía con la burguesía urbana, preocupada por la marea obrera, que intenta expresarse en el anarquismo y el socialismo.

La sustancia de estos movimientos es de clara filiación romántica: se apoya en una identificación de una unidad étnica alrededor de los valores de la lengua, la historia, la raza, el Derecho, el folklore, la música y el arte, expresión de un verdadero "espíritu del pueblo" singularizador, en la integración en el cual encontrarían, sus miembros individuales todos, su sentido.

El tradicionalismo de su concepción se revela en su sistemático apoyo en la historia (en general, reelaborada estéticamente de manera convencional), en la búsqueda constante y en la invocación de "títulos históricos" y aun en la utilización de técnicas jurídicas un tanto arcaizantes: los fueros, el Derecho histórico frente al racionalizado, el Derecho consuetudinario frente al legal (así en la magna batalla contra la codificación, dirigida, con un enorme talento y calidad, por Durán y Bas), los conciertos económicos como dispensas o privilegios tributarios, la idea de ley-pacto. La autonomía, a la que, en definitiva, se orienta todo, es vista, según la misma concepción, como inmunidad y exención. Toda la región habría de articularse, según la técnica de la lex specialis, como un privilegio en sentido técnico: restos actuales de un pasado histórico glorioso que intenta conservarse."

B) El nuevo regionalismo:

Para García de Enterría el regionalismo no es una reliquia del pasado. Citando la famosa frase del americano Mumford, "lejos de ser arcaico y reaccionario, el regionalismo pertenece al futuro" ("La estructura regional de la civilización", es el título del capítulo de la ya clásica obra de Mumford *The culture of the cities*, donde se contiene), pronunciada en 1944, atribuye a este autor la responsabilidad de un nuevo urbanismo, que a la vez es la base de una nueva configuración de la cultura, de la economía y de la vida humana en su conjunto.

> *"En efecto, a partir justamente de 1944 se despliega en todo el mundo occidental una concepción del regionalismo enteramente nueva, que tiene escasa relación con la concepción que nos había legado el siglo XIX. Es un regionalismo que intenta justificarse sobre bases funcionales y operativas, como respuesta a una serie de problemas y exigencias básicas del funcionamiento entero de la sociedad contemporánea en su conjunto, no ya como el tributo a un modelo histórico, más o menos arcaico, y reducido a ciertas etnias o lugares singulares.*
>
> *Esquemáticamente, las razones que han determinado este nuevo regionalismo o, en otros términos, las necesidades a las que éste pretende atender, puede decirse que son tres: ordenación del territorio, política de desarrollo económico, crisis del sistema de mando burocrático-centralizado."*

Estos son, por tanto, a juicio de García de Enterría, los tres **factores principales que alimentan decisivamente el nuevo regionalismo**:

a) La idea de una ordenación del territorio, que planifique las infraestructuras globales, los usos genéricos del espacio y hasta la protección de la naturaleza. El cambio de las formas de asentamiento humano, sobre todo por la técnica de las comunicaciones, que hace de las ciudades tejidos urbanos difusos y extensos y no reductos aislados; el anudamiento de relaciones sociales crecientes y progresivamente más densas entre comarcas y zonas hasta ahora aisladas; la articulación de los mercados productivos y de trabajo entre sí y con los centros de consumo; la audacia creciente de las grandes transformaciones y obras territoriales y sus enormes costos, que imponen una certidumbre de eficacia; la escasez de recursos naturales, incluso la amenaza de degradación de la naturaleza, son, con otros muchos, factores que han hecho que la única manera de ordenar la acción humana sobre el territorio sea mediante planificaciones globales de ámbito regional.

b) El nuevo enfoque (regional) que ha de tener la política económica es ya una obviedad; pero no siempre fue así. La orientación de la política económica hacia el desarrollo es una tendencia de mediados del siglo XX; esta política se orientó, al principio, hacia el desarrollo global (aumento del PIB y de la renta per capita) y sectorial a nivel nacional.

Pero esta política de desarrollo económico demostró pronto, según García de Enterría, sus límites y sus quiebras y, sobre todo, uno capital: el aumento global del Producto Nacional Bruto, perseguido como objetivo último, aumenta y no corrige los desequilibrios regionales existentes dentro de un mismo país; rompe estructuras sociales y económicas operativas, aunque retrasadas, en un momento dado por la tendencia a la concentración industrial y comercial y, correlativamente, demográfica, que tiende a desertizar el resto del país; deja sin explotar o dilapida recursos disponibles por la búsqueda del óptimo y efímero beneficio inmediato. Al final, estos inconvenientes son de tal bulto que terminan por bloquear el mismo desarrollo cuantitativo, a tanto precio buscado.

La respuesta aparece en el nuevo enfoque de la política económica que tiene un nuevo horizonte y un nuevo agente:

> *"La corrección de esa política tiene un nombre: frente al desarrollo cuantitativo-sectorial, no*

hay más desarrollo posible sino a través de una política sistemática de desarrollo regional. Surge aquí de nuevo el concepto, dotado ahora de los mayores prestigios: la "ciencia regional" de que hoy se habla, la "política regional" por antonomasia es precisamente este tipo de política económica.

La cual se propone un desarrollo armónico de los conjuntos sociales unitarios que son las regiones y, a la vez, parificar entre todas ellas el nivel de desarrollo, corrigiendo los desequilibrios existentes, luchando contra los centros de subdesarrollo y de miseria, otorgando posibilidades iguales a todos los habitantes del país, generalizando el bienestar; sólo a través de esta fórmula solidarista es posible asentar sobre bases sólidas un desarrollo global efectivo, que es algo distinto que una acción singular relampagueante y efímera."

c) El tercer factor que impulsa una regionalización general es lo que García de Enterría denomina el agotamiento de las técnicas burocrático-centralizadas de mando que, en su formulación napoleónica, fueron introducidas, entre otros países, en España, donde se reconoce a Javier de Burgos como el creador personal de nuestra centralización.

Las nuevas orientaciones van, obviamente, hacia la descentralización, pero no entendida como desconcentración, sino como la articulación de un nivel de gobierno con autonomía propia:

"Es de notar que descentralizar no es una simple desconcentración. Aquello supone crear efectivos puntos de decisión autónomos, con la facultad de definir la estrategia general y la de realizar todas las fases previas y posteriores al acuerdo, transferir, en una palabra, la responsabilidad; por eso descentralizar implica residenciar el nuevo centro decisional en un contexto social diferente, en una organización nueva distinta e independiente de la del centro originario."

Y para terminar esta reflexión sobre los tres factores que impulsan el proceso de regionalización que afecta a toda Europa, concluye en estos términos:

"Por sí solas, las perspectivas de la ordenación del territorio y del desarrollo regional constituyen marcos de referencia del grueso de la acción administrativa; por otra parte, la necesidad de matizar e individualizar las soluciones en contextos sociales y económicos orgánicos excluye sin más la posibilidad de una regionalización que pretendiese limitarse a una mera distribución de la burocracia central y excluir el autogobierno de estas instancias básicas. La institucionalización regional se presenta así como una verdadera exigencia funcional de las sociedades actuales, que se sobrepone a estructuras de otro signo o las sustituye."

Y si esto lo dice para ilustrar los procesos de regionalización que, con mayor o menor éxito, se han desarrollado en Italia, Alemania, Bélgica, Francia y Reino Unido, llega a España para hacer una afirmación importante por el tiempo en que se produce (recordemos, 1976):

"Hay que comenzar con una afirmación simple y sin equívocos: para España una fórmula regionalista directa y resuelta parece absolutamente inexcusable. El peso de nuestro regionalismo histórico no puede desoírse ya por más tiempo, pero también imponen la solución el peso conjugado de las tres razones que hemos expuesto, esto es, la necesidad apremiante de una ordenación del territorio, junto con las exigencias de un desarrollo regional que palie los gravísimos desequilibrios regionales existentes y que ponga un freno a la desertización avanzadísima de zonas enteras y a la destrucción injustificada de estructuras sociales y económicas, motivos que parecen estar en la base misma de la grave situación económica hoy existente; en fin, la patente crisis de nuestra Administración centralizada y de nuestra burocracia, tantas veces puesta de manifiesto….

Hay que decir, sin equívocos, que el centralismo estricto sobre el cual aún vivimos ha pasado a ser hoy el verdadero tradicionalismo retardatario, aunque sea un tradicionalismo de raíz corta, en tanto que la verdadera modernidad ha pasado a ser protagonizada, según hemos podido ver, por el regionalismo."

Antes de examinar los problemas de la regionalización que habría de abordarse en España, el autor trae a su trabajo un pasaje del Informe Kilbrandon al que da una importancia capital para el estudio de la cuestión, acerca de **la utilización del término "nación"**:

"Es posible argumentar inacabablemente -dice el informe- sobre el sentido de la palabra nación y sobre si un particular grupo o pueblo tiene o no tiene una identidad nacional separada. Los factores que han de tomarse en cuenta son a la vez geográficos, históricos, de raza, lengua, cultura. Pero todos ellos, tanto singularmente como en combinación plural, no proporcionan una respuesta concluyente. Algunos de nuestros informadores han considerado que los mejores jueces son los pueblos mismos; y que si un colectivo popular piensa de sí mismo como una nación separada, en ese caso nada más es necesario para demostrar la existencia de tal nación. Esta pretensión tiene claramente mayor validez si se asegura un cierto reconocimiento por los demás."

De aquí desciende al término que acabó utilizando nuestra Constitución de 1978, "nacionalidades", para referirse a algunas de nuestras futuras Comunidades Autónomas:

"Nacionalidades, pues, nacionalidades, con dos solas reservas: una, que en el plano político esto podrá tener consecuencias en muchos aspectos, especialmente en el del respeto y desarrollo de las peculiaridades histórico-culturales sentidas como propias, pero que no postula por sí mismo un Estado soberano y separado; son múltiples los ejemplos de Estados multinacionales (lo observa poco después del párrafo antes transcrito el informe Kilbrandon y es una evidencia); segunda reserva, aunque ésta ya sea sobre todo intelectual, tales supuestas nacionalidades distintas no destruyen, como simple hecho histórico, a la nacionalidad española, si se quiere compleja o de segundo grado, que, como tal, ha sido un protagonista de la historia peninsular desde mucho antes de la unificación política de los distintos reinos (ver el excelente libro del valenciano José Antonio Maravall "El concepto de España en la Edad Media") y de la historia del mundo, y no de los menores, y que ha de aspirar a seguir siéndolo, so pena de voluntad suicida."

La última parte de la ponencia de García de Enterría se ocupa de los **problemas específicos que había que contemplar en el diseño de una España regional**:

El primero es la constatación de un hecho singular: las regiones históricas más relevantes, las que se presentan portadoras de un regionalismo cultural o nacionalismo y, por ello, **las más activas en sus reivindicaciones,** Cataluña y País Vasco, **son precisamente las dos más desarrolladas del país**. Y, a juicio del autor, esto es un hecho que no se puede desconocer:

"Hay que decir rotundamente que una situación de este carácter, que las regiones reivindicativas más activas sean las más altamente desarrolladas del país, constituye una completa singularidad española respecto del problema regional en Europa; en ésta son siempre, sin excepción, las regiones menos desarrolladas las que postulan el reconocimiento propio."

El segundo se refiere al caso particular del País Vasco y de Navarra; en estos territorios se ha consolidado la vinculación de su regionalismo con **la técnica del pacto fiscal** (concierto en Alava, Guipúzcoa y Vizcaya; y convenio, en Navarra), por cuya virtud las autoridades competentes se reservan todas las fuentes tributarias de sus respectivos territorios, lo que, a juicio del propio García de Enterría, supone un efectivo privilegio para los habitantes respectivos, que soportan una carga fiscal inferior a la del resto del país. Y advierte, en plena "transición", de los riesgos que se cernían sobre la Hacienda del Estado:

"Esta técnica ha pretendido trasladarse recientemente al arsenal del regionalismo catalán; uno de sus valedores caracterizados, que sorprendentemente es un prestigioso profesor de Economía (debe referirse al profesor Trías Fargas), *viene afirmando con reiteración que todo lo que la Hacienda recauda en Cataluña es de los catalanes y que a ellos corresponde decidir libremente la cuota que de esa cifra ha de ir a parar a las cajas del Estado central, cuota que incluso él ha cifrado alguna vez en menos de un 17 por 100. No han faltado tampoco, curiosamente, los intentos de justificar esa reserva formal de las fuentes tributarias posibles sobre el territorio regional en el hecho de una supuesta explotación económica realizada por Madrid -y, por tanto, puesto que Madrid juega aquí el papel de un distribuidor, descontando el gasto de su propia burocracia central, por las demás regiones españolas-, tesis sorprendente de entrada, antes de cualquier puntualización econométrica (recuérdese sólo que las tres provincias vascas son las tres primeras de España en la renta per capita, que viene a ser casi tres veces la correspondiente a las provincias más pobres, diferencia que tiende a crecer…)."*

La advertencia de García de Enterría parece estar escrita en estas fechas. Y su respuesta, contundente, también nos suena de este tiempo:

"Pues bien, hay que decir rotundamente que esta posición, flagrantemente antisolidarista, que pretende consolidar en las regiones más desarrolladas los mayores recursos que en ellas se generan (precisamente porque sus empresas actúan en todo el territorio nacional y tienen a todos sus habitantes como consumidores), es rotundamente antirregionalista, en el sentido actual de la regional science, *que antes resumimos. Si esto se consagrase, no estaríamos en presencia de una regionalización, antes bien de la más grave discriminación contra el resto del país, al que se vendría a reducir al humilde papel de mano de obra (en cuanto son sus emigrantes los que alimentan las fábricas y tajos catalanes y vascos) y de consumidores; con toda objetividad, la fórmula se asemejaría más al sistema de África del Sur de los Bantustands, expresión más pura del apartheid de comunidades, que a un regionalismo de cualquier tipo de los presentes hoy, tan activamente, según vimos, en el mundo occidental.*

Por otra parte, hay que decir que en una perspectiva puramente económica, el sistema no es en absoluto conveniente para las propias regiones ricas; no es que no sea justo (que eso parece claro, mucho más cuando esa riqueza se ha generado a través del proteccionismo arancelario, con la contribución positiva de todo el país) y que resulte escasamente compatible con el socialismo que tan frecuentemente proclaman los regionalistas actuales, es que, simplemente, no es operativo en el plano económico, para el cual resulta infinitamente superior promover el desarrollo de las regiones deprimidas que no congelarlo; lo indicado más atrás sobre el problema baste ahora."

Y, para sustentar su tesis, acude a los trabajos desarrollados en Inglaterra:

"Me permitiré acogerme, para justificar el juicio anterior y para extraer de él alguna consecuencia positiva, a una fuente neutral y objetiva, la que facilitan los ya citados informes y documentos públicos ingleses sobre su proceso de regionalización en curso. El informe Kilbrandon comienza observando sobre el tema financiero que resulta fundamental, una vez que la "devolución" se consagre, que la unidad no sólo política, sino también económica del Reino Unido sea preservada, lo que impone que el poder central mantenga los poderes que permiten ordenar y dirigir la política económica como un todo, lo cual exige que los principales poderes de impuesto y de gasto hayan de continuar en manos del Parlamento de Westminster. Esta retención es, además, la única que permite asegurar el "principio de paridad" entre todos los ciudadanos del país tanto respecto a las cargas públicas como respecto a los servicios prestados por la Administración."

El llamado tercer problema de nuestra regionalización, incipiente en la fecha de la ponencia (1976), es **la recurrente llamada al principio de autodeterminación**, por parte de los partidos independentistas. A juicio de García de Enterría, se trata de un argumento animador del debate regional, pero es un asunto de trascendencia que no puede tomarse a la letra en su sentido más absoluto si no se quiere llegar al puro separatismo. Porque la integración de las partes (las regiones) en el todo (el Estado) obliga a regular la ordenación de ese nuevo ente superior, sus poderes, sus fuentes de rentas, etc., lo cual es algo que interesa decisivamente a esa estructura superior y a los demás componentes de la misma; la extensión y el contenido de un sistema integrador de unidades diversas no es algo que pueda ser decidido unilateralmente por cada una de esas unidades, sino que es el objeto mismo del pacto social conjunto en que todos son igualmente partes interesadas, según el profesor tantas veces citado. Y para mayor claridad, ahí va esta cita:

> *"Si los catalanes, como quiere el señor Trías Fargas, deciden apropiarse todas las rentas sobre las que su poder regional puede invocar alguna conexión más o menos válida, no estarán autodeterminándose, esto es, decidiendo sobre cosa propia, sino decidiendo sobre algo común a catalanes y a no catalanes, porque la economía española es una unidad absolutamente interrelacionada, viene siéndolo desde que se suprimieron las aduanas interiores, y sería una locura que alguien pensase que dejase de serlo, de modo que todo es de todos y nadie puede invocar títulos excluyentes de los demás cuando los demás son precisamente los inmediatamente afectados."*

El cuarto argumento a desarrollar en el proceso de regionalización que se vislumbraba en 1976 es el relativo al **modelo a elegir: si habría de reconocerse de modo singular a determinadas regiones**, atendiendo a sus peculiridades culturales o lingüísticas, **o si debía generalizarse**, que se tradujo en la famosa expresión del *café para todos*, tesis que acabó imponiéndose en el Informe de la Comisión de Expertos que presidió el propio García de Enterría por encargo del Gobierno de Calvo Sotelo. En su opinión, no debíamos caer en el mismo error de la Constitución de 1931, que estableció el principio dispositivo para la institucionalización de una región concreta, esto es, que únicamente aquellas regiones que tomasen la iniciativa para ello se institucionalizasen. Lo cual no fue sino consecuencia de la primitiva concepción del regionalismo, como equivalente a tradicionalismo, lo que, unido al hecho de que fueran las regiones más cultas y ricas las que monopolizaran la iniciativa, determinó la consideración de privilegio que aún hoy perdura en algunos.

Lejos de estos antecedentes, García de Enterría es decidido partidario de la aplicación del nuevo modelo regional a todo el territorio:

> *"Desde la perspectiva del nuevo regionalismo, se comprende que el sistema o se generaliza o se excluye: mi posición está, por supuesto, en favor de la generalización. Ello no quiere decir que no quepa una particularización de regímenes regionales específicos para atender situaciones también singulares, como es especialmente relevante en el caso de las regiones con particularidades lingüístico-culturales. La fórmula italiana de una distinción entre regiones de régimen común y de régimen especial parece adecuada a esa circunstancia."*

Y el vehículo para llevarlo a cabo no puede ser más que la Constitución:

> *"… regionalizar o no es una decisión política de primera importancia, que afecta a la configuración misma del poder político y a derechos básicos de las colectividades y de los ciudadanos. Es, por ello, una decisión que ha de determinarse en la Constitución, la cual ha de perfilar sus rasgos concretos, sin perjuicio de particularizaciones o estatutos propios de cada región."*

El último pasaje que queremos traer es una reflexión de gran calado, que vislumbra cuál puede ser el resultado de la regionalización que se propugna, una nueva estructura de poderes dentro de nuestro país, una revitalización de las culturas regionales y un reconocimiento de lo que nos une, para preservar nuestra propia existencia:

> *"Regionalizar no es romper. Las unidades políticas superiores a la región son una ganancia definitiva de la historia, que sería vano intentar echar por la borda en aras de pequeñas y efímeras satisfacciones sentimentales, que el pueblo sufriría pronto a un duro precio con un empobrecimiento efectivo, material y cultural. Regionalizar implica articular un conjunto de distinta manera, en aras, justamente, de un superior funcionalismo del mismo, como nos hemos esforzado en justificar, y para perfeccionar el principio de la participación ciudadana.*
>
> *En el plano político lo que la regionalización impone es una nueva distribución territorial del poder. En el plano cultural, es evidente que la institucionalización regional dará nueva vida a las culturas regionales, a lo que se comprendería difícilmente que nadie pudiese oponer reparo alguno. Frente a la autonomía cultural, que ha de partir de un reconocimiento plenario, y, por tanto, con pleno valor oficial, de las lenguas vernáculas, únicamente cabe observar que habrá que preservar los contenidos generales de la cultura del país, comenzando por la lengua común a todos los españoles, carácter común que, además de ser un hecho, incluso en las propias regiones de que se trata, asegura a todos el más firme acceso a la cultura universal, a una comunidad intercontinental de 300 millones de humanos."*

El lector sabrá disculpar la extensión de este último comentario con abundantes y largas citas, pero la materia de que se ocupa y el tiempo en que releemos lo que se escribió hace casi treinta años han podido sobre nuestro afán de brevedad. Sólo cabe esperar que la llamada "alianza entre la prudencia pesimista de la experiencia y la audacia optimista de la imaginación", de la que dependemos, sepa encauzar el futuro de España.

CONCLUSIÓN

Hemos seleccionado estos cuatro autores en cuanto representan un nivel de conocimiento y de opinión digno de ser destacado en relación con las materias que han sido objeto de estudio y discusión durante cincuenta años. Podemos decir que *LAS SEMANAS* se sienten muy honradas con aportaciones de tanta categoría:

Un alto dignatario de la Iglesia Católica que hace casi cuarenta años reflexionaba sobre el deber de contribuir, sobre la justicia de la tributación, sobre la imposición progresiva sobre la renta, sobre la redistribución de la riqueza, sobre la participación de los ciudadanos en el establecimiento de los tributos, sobre la necesidad de investigación y modernización de las empresas y sobre el salario justo y la intervención del Estado en su fijación.

Un científico a quien cabe la honra de ser el creador del Derecho Financiero como disciplina académica de nueva planta, que se ocupa de reivindicar para España el ser cuna del principio democrático de la tributación, de defender la importante contribución española a la Teoría Jurídica del Presupuesto y de hacer un estudio de las distintas cuestiones que a su juicio en aquel tiempo planteaba el Derecho Constitucional Financiero. Destacable es su aportación en el análisis del principio de capacidad económica y del alcance que en aplicación del mismo ha de tener la progresión del tributo.

Un directivo de gran empresa y, posteriormente, Ministro de Hacienda, que sabe conjugar ambas facetas para enjuiciar con gran lucidez nuestra historia hacendística más reciente y hacer sus propuestas

de futuro, que fueron la base de la reforma fiscal que sirvió de cimiento de la nueva Hacienda que había de venir con la instauración de la democracia en nuestro país.

Y, finalmente, un administrativista que ha aportado mucho en la ordenación constitucional de España, que dedicó la única intervención que tuvo en *LA SEMANA* (en 1976) a tratar de una de las grandes cuestiones -al parecer todavía no resuelta satisfactoriamente- de nuestra arquitectura institucional, la regionalización de España.

Aunque ellos hayan sido los que hemos elegido como ejemplo de la altura que *LAS SEMANAS* han alcanzado en la ciencia de la Hacienda en España, sabemos que hay muchos más que merecen ser destacados. A todos ellos dedicamos nuestra admiración, reconocimiento y gratitud.

III

SELECCIÓN DE CONFERENCIAS, PONENCIAS Y RESÚMENES DE LOS COLOQUIOS

En este capítulo se incluye una selección muy reducida, por limitaciones del espacio disponible, de textos de los actos más destacados celebrados en las Semanas.

Inicialmente, éstas constaban exclusivamente de conferencias sobre distintos temas, pero a partir de la IX Semana se incorporaron a ellas los coloquios. **"Como todos ustedes saben** -explicó Francisco Guijarro[1] en su intervención en esta Semana a la que nos referiremos más adelante- **hasta ahora las Semanas consistían, principalmente, en conferencias. Siempre había sido una aspiración de la Junta de la Mutualidad que estas conferencias no fueran simples monólogos, sino que, en lo posible, se suscitase el coloquio, el diálogo, tras las conferencias. En vista de que la montaña no venía a nosotros y ese clima de diálogo no se conseguía, hemos ido nosotros a la montaña y nos hemos decidido a ensayar de cara la organización del coloquio".**

Los coloquios se fueron desarrollando paulatinamente, para convertirse pronto en la pieza esencial del desarrollo de las Semanas; en ellos intervenían una serie de personas con distinto cometido: los que exponían las ponencias, los dialogantes y los comunicantes, todos ellos dirigidos por el moderador que es un elemento esencial de los mismos. El resumen de los coloquios de la IX Semana que se incluye en este capítulo desborda con mucho este concepto y constituye casi una monografía sobre la infracción tributaria, basada en la glosa de las ideas expuestas por todos los que intervinieron en ellas.

En consecuencia, en la selección se incluyen conferencias, ponencias en los coloquios y hasta el resumen de dos de éstos. En total, quince colaboraciones. La imposibilidad de superar esta cifra ha hecho muy difícil la selección y ha obligado a prescindir de muchas que tienen méritos sobrados para ser destacadas y cuya lectura hubiera resultado de sumo interés para los que consulten este tomo.

Los criterios que se han seguido han sido, en primer lugar, procurar que estén representados la mayor parte posible de los principales temas que se refieren al Derecho Financiero o a la Hacienda Pública y dentro de cada uno de estos apartados escoger trabajos que, por la originalidad de sus planteamientos, la profundidad del análisis o el interés del tema, se han considerado más destacados, evitando en todo caso repeticiones sobre el mismo asunto.

Como dato curioso puede señalarse que de los diecisiete autores de los trabajos incluidos en este capítulo, cinco desempeñaron o desempeñan el cargo de Ministro de Hacienda o de Economía de Hacienda e, incluso, tres el de Vicepresidente económico del Gobierno.Desde luego, esta circunstancia no se ha tenido en cuenta para nada en la selección de los trabajos, en los que claramente concurren los criterios objetivos que se han empleado con generalidad; recogen intervenciones en las Semanas que se realizaron

[1] Francisco Guijarro Arrizabalaga que, como Inspector Técnico del Timbre del Estado fue uno de los promotores de las Semanas, tenía especial habilidad para la síntesis y los resúmenes y actuó como moderador, con gran maestría, en varis Semanas.

mucho antes de que sus autores fueran nombrados para tan altos cargos. En todo caso, lo que demuestra este hecho es el poder de convocatoria que siempre han tenido los actos de las Semanas y el acierto de sus organizadores en la selección de los participantes.

El Salón de Actos del Instituto de Estudios Fiscales cuando éste organismo tuvo su sede en la madrileña calle de Casado del Alisal, ha sido uno de los lugares de celebración de la Semana del que se guarda más grato recuerdo. Durante muchos años el Programa de la Semana incluía la conferencia pronunciada por el número uno de la promoción más reciente de Inspectores.

(En la foto, de izquierda a derecha Alfonso Batalla y Montero de Espinosa, en el uso de la palabra, José María Latorre Segura, Féliz Ruiz Bergamin, César Albiñana García Quintana, Prudencio de Luis Diaz de Monasterio-Guren, José Luis Estrada y Segalerva)

DERECHO FINANCIERO

II SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Enero, 1954)

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES FINANCIEROS

Conferencia desarrollada por el

Iltmo. Sr. D. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA[1]
Letrado de las Cortes Españolas
Inspector Técnico de Timbre del Estado

I. SIGNIFICACION DEL TEMA

A) Justificacion.

Cuando hace unos meses nuestro compañero Guijarro me habló de esta II Semana de Estudios Financieros, que ahora celebramos y que entonces organizaba él -con una eficacia y entusiasmo que a tanto nos obliga-, me pidió dos cosas: la primera, mi intervención personal en éstas reuniones; la segunda, mi opinión sobre los temas que podían tratarse y sobre los que ya tenía él pergeñado un proyecto provisional.

Cuál fué mi contestación al primero de sus requerimientos, es cosa sobre la que nada tengo que deciros. Mi presencia aquí la delata bien a las claras, para satisfacción mía y cansancio vuestro.

Lo que opiné sobre el segundo punto -es decir, sobre el posible contenido de nuestros trabajos en el presente año- sí quiero comunicároslo brevemente en este pórtico de mi conferencia, porque así justificaré de paso la elección del tema y veréis que no es tan ilusorio como a primera vista pudiera parecer hablar de problemas constitucionales en estos momentos en que vivimos y, precisamente entre compañeros, es decir, entre funcionarios de la Administración.

[1] Sáinz de Bujanda fue el maestro indiscutible del Derecho Financiero español, intervino muy asiduamente en diversas Semanas, desempeñando los distintos papeles que cabía representar en ellas. Como él mismo explicó en la Semana XIX, su intervención en ellas "se ha producido, según los años, para asumir y comentar las labores realizadas, para pronunciar conferencias, o intervenir en los debates, para actuar como moderador o, en fin, como ahora ocurre, para asumir la función de ponente".
En su intervención en la XVI Semana, Matías Cortés le dedicó el siguiente comentario: "Claro está que yo soy un discípulo leal de Sainz de Bujanda, y que lo tengo a mucho orgullo porque entre otras razones, él es el maestro no sólo de los tributaristas españoles, sino también de los europeos: aquí tardaremos en darnos cuenta, pero todo llegará".

Pensaba yo en la ocasión a que me estoy refiriendo que nuestros estudios debían planificarse en cierta medida, dé modo que, de no decaer nuestros bríos e ilusiones, él conjunto de temas tratados ofreciera, al al cabo de los años, un cuadro orgánico y homogéneo de la disciplina a la que estas Semanas se consagran. Planificación parcial, nada más, porque nada hay tan estéril y perturbador como ahogar las inquietudes individuales -aquello que en cada momento más vivamente nos atrae, y sobre lo que tal vez podamos decir algo interesante- para forzar la atención sobre problemas que nos son ajenos y que hemos de abordar para servir tan sólo a exigencias sistemáticas.

La cuestión del temario quedó resuelta, por tanto, con una solución ecléctica. Habría conferencias sobre temas inconexos, surgidos por razones de pura actualidad o por preferencias personales; otras, en cambio, se engarzarían para formar algo así como la columna vertebral de la disciplina.

Ahora bien, ¿es posible acometer la elaboración sistemática del Derecho Financiero sin tomar como punto de partida las normas constitucionales de un Estado?

¿Puede entenderse la significación y el alcance de una parcela cualquiera del orbe jurídico sin conectarla con los principios cardinales que inspiran y dominan la vida de la comunidad política, donde el Derecho se produce y aplica?

Pensaba resueltamente que ello no era posible; que así como la actividad financiera, en su dimensión de gastos e ingresos, necesita ser contemplada dentro del esquema general de la vida económica, esa misma actividad, en cuanto discurre por cauces jurídicos, necesita explicarse y *justificarse* con invocación de normas y principios incorporados a la Constitución del Estado.

El razonamiento que acabo de exponeros vióse reforzado, además, por otros estímulos: 1) Mi actividad como Oficial de la Comisión de Hacienda de las Cortes Españolas me descubría a cada paso problemas sobre el proceso de gestación de las leyes fiscales; 2) La abundancia de Constituciones surgidas al terminar la segunda guerra mundial clamaba por un comentario en el aspecto que nos interesa; 3) La literatura sobre principios financieros constitucionales (por ejemplo, los estudios de D'ALBERGO y de INGROSSO, en Italia; de DELTILIS, en Grecia; de BIELSA, en Argentina; de BALEEIRO, en Brasil) era un acicate para intentar algo semejante, aunque mucho más modesto, en nuestro país; 4) Finalmente, me pareció que el artículo 9.° del Fuero de los Españoles, en que se contienen principios financieros, merecía una pequeña glosa o comentario en estas reuniones.

B) Método de exposición y contenido de esta conferencia.

Ahora bien, en cincuenta minutos aproximadamente, que es el tiempo máximo que me he concedido para explanar ante vosotros unas cuantas ideas, no es posible desplegar todos los extremos y arduos problemas que integran el Derecho Constitucional Financiero. No me siento con fuerzas ni con bagaje científico para acometer tal empeño. Por ello, he pensado ofreceros tan, sólo un repertorio de cuestiones. Señalaros algunas fuentes de conocimiento; esbozar algunos puntos de, vista personales. Si me lo perdonáis, os diría que mi charla de hoy casi va a reducirse a redactar un temario para que seáis vosotros los que estudiéis los temas propuestos y en sucesivas reuniones aportéis los frutos de vuestra labor a esta Semana.

El temario que yo quiero hoy esbozar es éste:

1. Significación de las normas constitucionales clásicas y principios financieros en las nuevas Constituciones.
2. Origen y evolución del principio de legalidad fiscal en los textos del Derecho Constitucional.
3. El principio de la capacidad contributiva en las nuevas Constituciones.

Voy a deciros algo en los minutos que siguen sobre esos tres temas centrales.

II EL DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO

A) El Derecho Constitucional.

a) DERECHO CONSTITUCIONAL QUE ESTUDIAMOS EN LA UNIVERSIDAD (Decenio 1930-40).

a') Concepto de Constitución.

La Constitución era definida por la doctrina dominante como el cuerpo de normas y máximas con arreglo a las cuales se ejercen habitualmente los poderes de soberanía. Para BRUCE, la Constitución de un Estado o Nación comprende aquellas de sus reglas o leyes que determinan la forma de su Gobierno y los derechos y deberes del mismo frente a sus ciudadanos y de éstos respecto del Gobierno. En España, el maestro POSADA, titular a la sazón de la Cátedra de Derecho Político en la Universidad Central, estimaba la Constitución como expresión jurídica del régimen del Estado respecto a la organización de los poderes o instituciones fundamentales en las que encarna prácticamente el ejercicio de la soberanía y la limitación de la acción de esos poderes en sus relaciones con la personalidad humana.

La Constitución, en esta doctrina que pudiéramos llamar clásica, se concebía como sistema o régimen de garantías. Gobierno constitucional significaba, fundamentalmente, el Gobierno según la ley y no según las órdenes y mandatos arbitrarios o casuales de una autoridad.

b') Distinción entre lev constitucional y lev ordinaria.

También distinguía la doctrina clásica un doble grupo de leyes: las constituionales y las ordinarias. Las primeras podían, a su vez, diferenciarse por un doble criterio : el fondo, es decir, la materia regulada, y la forma.

Por la materia, eran constitucionales las normas que regulaban la elaboración de las leyes y la estructuración de competencias y poderes, así como la defensa de las libertades esenciales; por la forma, eran constitucionales aquellas leyes cuya promulgación, modificación o derogación quedaba sujeta a especiales solemnidades extrínsecas.

La ley constitucional aparecía, por tanto, como superley y ocupaba el más alto rango en la jerarquía de las normas.

c') Contenido del Derecho constitucionl clásico.

La doctrina dominante distinguía, dentro de las Constituciones, dos partes bien diferenciadas: la parte dogmática y la parte orgánica. En la parte dogmática se contenía el catálogo de los bienes jurídicos, cuya relevancia especial aconseja una consagración asegurada con las máximas garantías de forma. La parte orgánica, en cambio, se refería a la estructura y funcionamiento de las más altas instituciones del Estado. De ahí que a! Derecho constitucional se le atribuía una triple misión.

1.ª La determinación del poder soberano en el Estado.

2.ª Las formas de ejercicio de la soberanía política.

3.ª La enumeración de los derechos de la personalidad.

El Derecho constitucional era, pues, el sistema de, condiciones que hacían del Estado un Estado jurídico, o sea un Estado que acomoda al Derecho.

B) EL DERECHO CONSTITUCIONAL A RAIZ DE LA GUERRA ESPAÑOLA.

En los años 1940-45, dentro de los que se inscriben las fechas de nuestro ingreso en este Cuerpo de Inspección, al servicio activo del Estado español, la doctrina constitucional había sufrido una profunda

transformación. La imagen unitaria del mundo jurídico-constitucional había quebrado, y junto a los Estados que se seguían llamando democráticos mostraban su pujanza los Estados autoritarios o totalitarios. Pero en unos y otros se acusaban síntomas comunes: 1) La crisis de la democracia inorgánica e individualista ; 2) el reforzamiento del Ejecutivo frente a los Parlamentos y a toda clase de Asambleas; 3) La debilitación del principio de legalidad y la quiebra en la jerarquía de las normas; 4) El despliegue de la actividad estatal -administrativa- en todos los ámbitos de la vida social; 5) La crisis de los derechos individuales clásicos y la proclamación, en cambio, de deberes sociales y políticos.

C) EL DERECHO CONSTITUCIONAL EN NUESTROS DÍAS.

Pasados los años trágicos de la segunda guerra mundial, se abre una nueva era al constitucionalismo. En un período de cinco años (1945-50) aparecen más de 25 Constituciones nuevas y se revisan muchas de la Constituciones clásicas. En esos años se formula, además, la declaración universal de los derechos del hombre por la Organización de las Naciones Unidas en su Asamblea de París (10 de diciembre de 1948).

El primer problema que se suscita es éste : ¿Cuáles son las razones de la perduración del Derecho constitucional? En una obra reciente -Derecho constitucional comparado, de M. GARCÍA PELAYO -se contienen palabras sobre este punto, que estimo del más alto interés. Son éstas: "Es un lugar común hablar de la crisis del Derecho constitucional... Pero no hay que llevar esta idea de crisis demasiado lejos, considerándola con tal radicalidad que afecte a la existencia misma del Derecho constitucional. La circunstancia de que tal disciplina haya cobrado existencia autónoma precisamente en el siglo XIX, es un hecho que, por ser común a varias ramas jurídicas, no individualiza, ni autoriza a vincularlo indisolublemente con la organización política de dicho siglo". Por consiguiente, si bien el Derecho constitucional no es una categoría eterna, su existencia deriva de la necesidad de organización racional del conjunto de la vida del Estado, de las diferenciaciones producidas por ella y del hecho de que la organización alcanza su forma más segura e intensa a través de la forma jurídica. Y, por tanto, mientras el proceso de racionalización continúe dominando la vida de los Estados, habrá lugar para un Derecho constitucional y para su tratamiento autónomo, cualquiera que sea su contenido específico.

Ahora bien, ¿qué alcance debe darse a la perduración del constitucionalismo? ¿Se ha abierto una nueva era? ¿Estamos en presencia tan sólo de reformas parciales?

En España el profesor OLLERO, en una obra sobre el "Derecho Constitucional de la Postguerra", cree que no podemoss hablar de un nuevo constitucionalismo y que estamos en presencia de superficiales modas, pero no de modos nuevos en la organización de la comunidad política.

Otros autores, en cambio (por ejemplo, PÉREZ SERRANO, en nuestra Patria, y MIRKINE-GUETZEVITCH, en Francia), piensan que donde realmente se ha producido una evolución interesante es en el repertorio de derechos fundamentales consagrados por la Constitución. Evolución que se refiere a la longitud de tales derechos, a la latitud -ya que cada vez se abarca mayor número de materias dispares- y a la profundidad, toda vez que tales derechos han dejado de ser catálogos de máximos, dogmas o verdades para convertirse en pequeños códigos de disposiciones jurídicas rodeadas de garantías eficaces.

El valor de las declaraciones ha sido también objeto de agudos. análisis. Se ha discutido si las normas que contienen y consagran tales derechos obligan. directamente incluso al legislador o representan una pura ideología doctrinal. Así, por ejemplo, BALIADORE PALIERI.cataloga en cinco grupos los principios constitucionales en cuanto al límite jurídico que pueden implicar: 1). Valor positivo inmediato; 2) Limitación al poder legislativo; 3) Necesidad de dictar una ley reguladora; 4) Programa para una ulterior legislación;

5) Mandato constitucional de desarrollar una cierta actividad legislativa.

En España, el profesor SÁNCHEZ AGESTA hace presente que lo importante en las declaraciones no es "lo jurídico», sino "lo definidor", por cuanto que tales declaraciones vienen a exponer los fines que se propone desarrollar el ordenamiento jurídico del Estado.

B) El Derecho Constitucional Financiero.

Las palabras que anteceden se enderezan, a recordar la evolución del Derecho Constitucional en los últimos años. He juzgado conveniente recordar estas ideas generales para encuadrar dentro de ellas lo que constituye el objeto específico de esta disertación : el Derecho Constitucional Financiero.

Dentro de ese Derecho constitucional cabe distinguir dos partes claramente diferenciales : la primera, constituída por el núcleo de normas y principios referentes a la institución presupuestaria: la segunda, nutrida por principios de carácter más general que afectan al sistema de producción de normas en la órbita financiera y a la capacidad económica, como causa y medida de la tributación.

A esos dos principios -legalidad y capacidad contributiva- voy a referirme en el día de hoy, ya que ambos se recogen en el artículo 9.° del Fuero de los Españoles, que establece lo siguiente:

"Los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a Ley votada en Cortes."

III EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

A) Antecedentes.

a) ORIGEN MIEDIEVAL.

La concesión del servicio a los Monarcas, llevada a efecto por nuestras Cortes en los Reinos medievales, constituye el origen más remoto del principio de legalidad en materia fiscal. Transformada la Curia regia en Cortes, al entrar en aquélla el Estado llano -es decir, los representantes de las ciudades-, una de sus principales misiones consistió en otorgar servicios -es decir, tributos personales- a los Monarcas para atender a las necesidades de la guerra de Reconquista.. Así surgió el principio según el cual no pueden echarse "pechos", o tributos que no hayan sido votados en Cortes.

> *En esta primera etapa, el principio de legalidad tenía, pues, un marcado carácter voluntarista: era un pacto, una transacción entre el poder del Príncipe y las aspiraciones de los súbditos: El Príncipe reconocía a sus súbditos derechos y libertades, a cambio de que esos mismos súbditos le concedieran a él amoneda, ayudas o subsidios».*

b) OSCURECIMIENTO DEL PRINCIPIO BAJO LA MONARQUÍA ABSOLUTA.

El reforzamiento del poder real inherente a las Monarquías nacionales que surgen con el Renacimiento provocó un oscurecimiento del principio de legalidad fiscal. Las Cortes dejaron de convocarse en casi todos los Estados de Europa -salvo en Inglaterra, que siguió una evolución constitucional independiente-; pero el principio de legalidad no murió y siguió latiendo. Así, en el siglo XVII, el Parlamento de París -que a la sazón era un mero órgano jurisdiccional- ejercía el derecho a "registrar" los Decretos reales. Pues bien,

cuando MAZARINO intentó prescindir de esa formalidad, el Parlamento declaró ilegales cuantos impuestos públicos no hubieran sido expresa y libremente consentidos por él.

El apogeo del absolutismo bajo Luis XIV pareció arrinconar por completo el principio de legalidad. Pero renació vigorosamente en 1789 al convocarse por Luis XVI los Estados Generales, y fué incorporado, por último, a la Declaración de Derechos de la Revolución francesa.

c) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EI, CONSTITUCIONALISMO CIÁSICO.

En la etapa que va de 1789 a 1939 el principio de legalidad incorporado a las Constituciones se condensa en una fórmula mixta. De un lado, -la herencia medieval-consentimiento de los súbditos al establecimiento del impuesto- exigía la aprobaciónn anual de los impuestos; de otro, la realidad política y administrativa y la continuidad de los servicios públicos exigían que la tributación tuviera carácter permanente. Así surgió la doctrina según la cual las leyes fiscales legitiman con carácter indefinido el cobro de los tributos, siempre que cada año la Ley de Presupuestos autorice al Gobierno para recaudarlos. En tales principios y fórmulas se inspiran la Constitución de Bélgica de 1831, las Constituciones españolas del siglo XIX e incluso la vigente Constitución portuguesa de 1935.

La doctrina alemana, francesa e italiana de Derecho Público consagró también la construcción a que acabo de referirme. El principio de legalidad ofrecía una doble faceta : 1) Genérica -el tributo había de establecerse por ley-; y 2) Específica-el tributo era recaudado porque así se autorizaba en la Ley de Presupuestos-.

B) El principio de legalidad en el nuevo constitucionalismo.

Examinados los artículos de las Constituciones posteriores a 1945 en punto al principio de legalidad fiscal, puedo formular las siguientes observaciones capitales:

1.ª Permanencia de la ley fiscal: en ningún artículo de Constituciones recientes se exige que el Gobierno esté autorizadó por la Ley de Presupuestos para recaudar aquellos impuestos que aparezcan establecidos en las leyes fiscales. La Ley fiscal es, por tanto, suficiente para legitimar el cobro de los tributos. En materia de ingresos, el Presupuesto es acto de nncra previsión ; en materia de gastos, es autorización.

2.ª Se ensancha el ámbito de ingresos públicos a los que afecta el principio de legalidad. Así, por ejemplo, el artículo 23 de la Constitución italiana exige qué se impongan mediante ley las "prestaciones patrimoniales" con que se contribuye al levantamiento de las cargas públicas. El profesor INGROSSO entiende que bajo el concepto de prestación patrimonial se comprenden: los impuestos, las tasas y los precios públicos.

3.ª Consagración constitucional de la construcción jurídica del impuesto. No basta que el impuesto sea establecido por Ley, sino que ésta debe fijar, además, los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria. Así, por ejemplo, el artículo 70 de la Constitución portuguesa previene que la Ley determinará el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exenciones eventuales, las reclamaciones y recursos admitidos en favor del contribuvente.

En España, el artículo 9.º del Fuero de los Españoles permite, dada la fórmula amplia-de este artículo, que se sostenga la tesis de lá permanencia de los tributos sin el requisito de la autorización de la Ley de Presupuestos.

IV EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El artículo 9º del Fuero exige que los impuestos se satisfagan según la capacidad contributiva de los españoles. Ya en algunos textos anteriores -por ejemplo, en la Constitución alemana de 1919, en las Constituciones helénicas del pasado siglo y en el Estatuto Albertino de Italia 1848- existían referencias al pago de tributos según la "riqueza" o los "medios" de los contribuyentes.

Pero el principio de la capacidad contributiva se incorpora explícitamente en el Fuero de los Españoles y en el artículo 53 de la Constitución italiana. Merece destacarse que en este último precepto se impone, además, el criterio de progresión en materia fiscal. Esto no significa que todos los impuestos hayan de inspirarse en métodos de progresión. Basta con que.exista proporcionalidad en los sacrificios subjetivos del contribuyente. Por ello pueden ser fórmulas . equivalentes «contribuir proporcionalmente a la riqueza» (si por riqueza entendemos. la magnitud de utilidad que cada sujeto disfruta) y "pagar impuestos progresivos" (si por riqueza entendemos rentas y patrimonios expresados en términos monetarios).

> *El profesor D'ALBEROO ha destacado, sin embargo, que no conviene llevar demasiado lejos los criterios de progresión en países necesitados de un proceso de capitalización. En España el legislador necesitará acometer la reforma del sistema fiscal inspirándose en el principio de capacidad contributiva que impone el Fuero; pero al hacerlo habrá de tenerse en cuenta dos datos fundamentales : 1º Que aunque se utilice el método pro gresivo para adaptar la carga fiscal a la capacidad económica, lo que habrá de tenerse en cuenta es que el sistema fiscal en su conjunto no sea regresivo, aun cuando. existan impuestos particulares no inspirados en el sistema progresivo ; y 2.º Que. se tengan en cuenta las necesidades de la economía española, sobre todo en punto al incremento de producción y capitalización, para evitar que los métodos progresivos conduzcan a una amputación excesiva de ciertas rentas y patrimonios con el consiguiente daño para la inversión privada.*

DERECHO TRIBUTARIO

I SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Enero, 1953)

EL IMPUESTO DEL TIMBRE Y LA CONTRATACIÓN AGRÍCOLA

Por

D. JOSÉ RAMÓN FERNÁNDEZ BUGALLAL[1]
Inspector Técnico de Timbre del Estado

Han de ser mis primeras palabras de felicitación a la Junta rectora de nuestra Mutualidad por el acierto que supone la organización de estos coloquios, y de gratitud para vuestro concurso, que espero que pacientemente se disponga a escucharme.

Todos vamos a beneficiarnos de una u otra forma del hecho y proyección de estas sesiones, por modesto que sea –y en este caso lo es mucho– el bagaje profesional del ponente. Bien es verdad que soy la excepción, y basta para ello juzgar a quienes me han precedido y conocer a quienes me seguirán, por lo cual puedo permitirme afirmar, sin asomo de vanidad personal, que el fruto que obtengamos será rico en consecuencias. De una parte, nuestras herramientas profesionales recibirán lustre y pulimento; de otra, mostraremos, sin estridencias pero de verdad, el meollo universitario que todos llevamos dentro. Y no se confunda el intento de desenmohecer nuestro material de trabajo con el de proporcionarle una mayor agresividad, si no es la que, sin duda, se logrará a fuerza de afinar y documentar, cada vez más, nuestra técnica jurídicofiscal.

Y he querido destacar la trascendencia que para mí tienen las tareas que estos días nos ocupan porque, si otro hubiera sido el juicio que me mereciesen, desde luego no hubiera aceptado el trabajoso encargo con que se me honró. Este se produjo en tales condiciones que, aunque en absoluto percatado de que mi ausencia sería, sin duda, hasta agradecida, me sentí obligado a aceptarlo para no dificultar inoportunamente las siempre enojosas tareas de la organización. La misma fuerza de las circunstancias

[1] José Ramón Fernández Bugallal formó parte de la promoción de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado que instituyó las Semanas de Estudios de Derecho Financiero.
Como el mismo dijo en la conferencia que pronunció en la XV Semana sobre "La financiación de bienes de equipo", su intervención en éstas fue reiterada y, a veces, reincidente. Así, actuó como conferenciante en las Semanas I, X y XV, y lo hizo también como moderador y como colaborador en tareas de organización. En este último aspecto, desarrolló una actividad especialmente intensa y valiosa, en los primeros años setenta, en su etapa de Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado.

retrasó sensiblemente el momento de encomendarme este trabajo, y ello, unido a la naturaleza del tema propuesto –que ya se comentará–, me decidió a buscar la ayuda de otros compañeros, que me la han prestado con suma generosidad.

El enunciado –jurídico-bucólico– de mi ponencia es, a primera vista muy a propósito para ser desarrollado por un funcionario rústico, al fin y a la postre, como el que os habla; pero, a poco que entremos en materia, convendréis conmigo en que bajo esa apariencia inocente se esconde –como tantas veces– una realidad intrincada y rebelde, de difícil acceso y polimorfa, de enorme extensión e irreductible a síntesis. No son éstas las condiciones que satisfacen a un ponente, ni las que yo estaba dispuesto a superar con medios propios; así es, que he de testimoniar desde aquí mi cordial gratitud de un modo especial a nuestro compañero Sosa, e igualmente a Del Pozo, que no han limitado su ayuda a la que yo hubiese podido de ellos requerir, sino que han hecho suya, en suma, la ponencia. Y tan verdadera ha sido su colaboración, que habréis sin duda de percibirla, aunque yo la haya empañado por no haber sabido prestarle la forma adecuada a su notable interés. Así, pues, su labor, ejemplo de compañerismo altruista, se adorna además con la virtud de la humildad más resignada, al poner en mis manos su trabajo, conscientes e impávidos ante el evidente riesgo de que mi torpeza lo malograse.

* * *

Y cumplidos estos gratos deberes que, en este caso, la justicia y el compañerismo antes que la cortesía imponen, entremos en materia.

Puestos a esquematizar nuestro trabajo y a enderezarlo a una finalidad, en definitiva, práctica, hemos querido, en primer lugar, establecer aquellos caracteres comunes a la contratación agrícola en general, y a la hora de mayores precisiones, limitar nuestro objetivo a determinadas formas de explotación originarias de documentos relevantes para el impuesto cuya importancia actual y la problemática que presentan justifican la elección. Elección ineludible, por otra parte, porque todo propósito de abordar el tema con ánimo exhaustivo es incompatible con los datos reales en que esta ponencia ha de descansar, cuya variedad y abundancia ya se pondrá de manifiesto. Ello, naturalmente, no implica renuncia a una sistematización más completa que la que nuestras posibilidades consigan, sino que estimamos que ella ha de ser el fruto de las aportaciones parciales de quienes sucesivamente completen el cuadro que ahora tratamos tan sólo de iniciar. Otro propósito equivaldría al tantas veces aludido de ponerle puertas al campo, que hasta ahora nadie ha conseguido, y menos aún si estas puertas vienen decoradas con la emblemática de nuestro Ministerio.

A este propósito, conviene también puntualizar nuestro intento, puesto que tradicionalmente quienes se han ocupado en libros o revistas de las aplicaciones de nuestro impuesto se han referido de modo especial a su faceta mercantil, civil o administrativa, sin referencias especiales, por nosotros conocidas, a su aplicación en el campo. Por ello nos interesa destacar que no tratamos ahora ?a favor de una deformación profesional que tantas veces se nos imputa? de buscar en el agro español una fuente tributaria a costa de empapelar. su natural desenvolvimiento económico. No tratamos, pues, de agostar sus secanos con aluviones de papel sellado, ni de. enturbiar sus florecientes regadíos con efectos timbrados. Se trata tan sólo –y nada menos– de estudiar qué trato fiscal conviene a las formas de contratación actualmente en uso, cuyo reintegro progresivamente se va extendiendo aunque con tecnicismo discutible. De otra parte, aunque el intento fuera mal visto por la tradición poética, hay que destacar que no han sido precisamente Salicios y Nemorosos nuestros labradores de última hora, y que, mereced a la coyuntura económica del momento, se han aproximado mucho los que actualmente del agro viven a los que obtienen

sus ingresos de la industria o el comercio, con lo que una posible repugnancia mental a hollar el ámbito donde mecieron sus versos Virgilio o Góngora se ha de ver seriamente aminorada si se sitúan sus fuentes de inspiración mucho más cerca que hace un siglo de las prosaicas del Debe y el Haber, que tan mala prensa tradicionalmente han sufrido.

Otra reserva conviene hacer, y es la referente a la documentación no librada espontáneamente por el labrador, como necesaria o conveniente a sus transacciones, sino impuesta por la legislación, hasta hace poco profusa, encaminada a garantizar una mejor distribución de la escasez. Desaparecidas o paliadas las causas que motivaron su aparición y crecimiento, se aprecia hoy día una franca regresión en su desarrollo, por lo que sería trabajo de dudosa utilidad centrar nuestra argumentación sobre el supuesto de su vitalidad cuya amortiguación claramente registramos. No obstante es forzosa la referencia, y precisa destacar que la intervención estatal continúa y continuará si bien en un plano de mayor tecnicismo y de distinta finalidad. El imperativo de lo social y lo económico suponen unos objetivos que por su dimensión nacional escapan a las posibilidades privadas y suplanta a la antigua libertad, casi absoluta, reinante antaño en las transacciones agrícolas.

* * *

Sin duda que los términos "contratación agrícola" se caracterizan ambos por su dilatada extensión, si bien el segundo restringe el área del primero. Aun así, no hemos de hurtarnos al deber de iniciar al menos un análisis general de su contenido.

La extensión de las explotaciones, que frecuentemente desbordan las posibilidades familiares, crean unas relaciones contractuales entre el elemento humano que interviene como auxiliar y el labrador o ganadero. Su caracterización es claramente laboral en nuestros días. Un segundo tipo de contratación se deriva de la lógica necesidad de convertir en dinero productos elaborados o complementarios, los que de la tierra se extraen. Por último, otro tanto puede decirse del tráfico pecuario.

Características comunes y relevantes para la aplicación de nuestro impuesto son las siguientes:

Primera. La enorme variedad contractual en cada uno de los supuestos aludidos. Esta variedad no limita su repertorio a las múltiples formas que la imaginación humana pueda concebir y las circunstancias aconsejar en cada uno de los supuestos citados, sino que frecuentemente se mezclan, en un solo pacto, elementos de los tres enunciados anteriormente como individualizables; así se engloban en unidad obligacional relaciones laborales, relativas a frutos, aprovechamientos y ganado. Un leve examen, siquiera sea imaginativo, de los problemas de calificación jurídica que tales pactos plantean, ofrece vasto campo a la investigación.

Las especialidades geográficas añaden un nuevo elemento variable al ya descrito. Siendo factor determinante del proceso de producción agrícola el medio geográfico-económico, éste mismo impone una serie de formas jurídicas adaptadas a conseguir la finalidad económica de la producción en forma óptima.

Segunda. Por si estos dos factores de variedad fueran grano de anís, desde un punto de vista de sistematización fiscal, una segunda característica común se presenta como importante ante el impuesto: el verbalismo de la contratación. Verbalismo auténtico y no fingido con fines evasivos en la mayoría de los casos. Verbalismo explicable si se discurre sobre la mentalidad, calificada, por algunos peyorativamente, de "atrasada" de nuestros labradores; adjetivación que nosotros no tenemos inconveniente en aceptar, pero sin otra significación que la que le es propia de descalaje en un ciclo evolutivo, cuyos estadios son por otros alcanzados con mayor velocidad. Se trata de un medievalismo efectivamente anacrónico, con tendencia a desaparecer, pero al que todavía pueden aplicarse perfectamente estas palabras, que pedimos prestadas

a quien de sobra está capacitado para hacerlo[2]: "Durante la Edad Media las relaciones entre los hombres descansaban en el principio de la fidelidad, radicado a su vez en el del honor. Por el contrario, la sociedad moderna está fundada en el contrato. El contrato es la cínica declaración de que desconfiamos del prójimo al tratar con él y le ligamos a nosotros en virtud de un objeto material –el papel del contrato–, que queda fuera de las dos personas contratantes y en su hora podrá –vil materia que es– alzarse contra ellas."

Siendo así que tradicionalmente se ha entendido que el impuesto del Timbre grava, de una manera preferente al menos, el documento –el papel del contrato–, hallamos en este verbalismo imperante en la contratación agrícola una seria restricción al ámbito material de aplicación del impuesto y una especial dificultad, en buen número de casos, para determinar la auténtica veracidad del verbalismo alegado.

Tercera. Es la ausencia de una contabilidad formal otra característica común a la mayoría de las explotaciones agrícolas. De este hecho se deduce que aun en casos en que la extensión del documento pudiera lógicamente presumirse –debido a la cuantía de la operación formalizada, verbigracia– a no quedar su alcance económico reflejado en una partida contable accesible a la Inspección, el mencionado documento permanece en la sombra, sin que siquiera pueda tener aplicación la doctrina concordante del artículo 1.280 del Código Civil y 227 de nuestra ley del Timbre.

Cuarta. Por último, y en parte por la misma causa que acabamos de reseñar, se acusa de modo especial en la contratación que ahora nos ocupa la fugacidad vital de los documentos a ella referidos. La misma temporalidad que regula cosechas, aprovechamientos y faenas agrícolas hace en buen número de ocasiones ociosa la conservación de los escritos obligacionales a ellos relativos.

* * *

Esbozada con lo dicho una caracterización general, es llegado el momento de perseguir objetivos más concretos y positivos, y para ello, nos hemos tomado la ineludible libertad de cribar la enorme variedad de relaciones a que aludíamos y seleccionar tan sólo algunas que sobre presentar caracteres comunes en el orden económico los acusan también en el jurídico. Se trata de cultivos cuyos frutos no son aptos para su consumo tal como se obtienen y han de ser sometidos a manipulaciones que por su especialidad rebasan en muchos casos la capacidad económica o técnica del labrador. Algunos son tradicionales en nuestros campos; otros han merecido creciente atención en nuestros días. Nos referimos concretamente a la remolacha azucarera, el algodón, la uva y la aceituna.

Remolacha.- El Ministerio de Agricultura, habida cuenta del interés nacional de este cultivo, ordena su ciclo económico, insertando para la campaña 1952/53 un modelo de contrato en el Boletín Oficial. A sus cláusulas se refieren los pactos entre las Sociedades azucareras y los labradores cuyo texto, notoriamente reducido a causa de esta misma referencia, se limita a las siguientes precisiones:

Determinación de la cosa objeto del contrato: toneladas de remolacha o producción de determinada superficie.

Emplazamiento del terreno.

Nombre del labrador.

Situación de la báscula de la Sociedad.

Precio por tonelada puesta en fábrica.

Nombre del industrial si, por tener el labrador carácter de cultivador directo, ha lugar al contrato de reserva.

[2] J. ORTEGA Y GASSET. *El Espectador, V. Ideas de los Castillos: honor y contrato*. Madrid 1943. P. 575.

Identificación del campo, superficie y propietario.

Como indicamos, se hace remisión expresa, para todo lo que a condiciones se refiere, al Contrato oficial antes aludido, por lo que el documento signado por la Sociedad y labrador recoge tan sólo una manifestación esquemática de voluntad con los datos ineludibles para señalar inequívocamente la identidad de los contratantes, cosa objeto del contrato y precio.

El contrato oficial, por su parte, presenta una superficie muy frondosa en pactos obligacionales, cuya naturaleza jurídica y tratamiento fiscal trataremos de analizar. Antes de entrar en el articulado del contrato, su encabezamiento mismo recoge el contenido obligacional más importante, a saber: el compromiso que la Sociedad adquiere de comprar al labrador ciertos kilos de remolacha o la que se produzca en determinada extensión. Analizando los elementos reales del contrato, nos encontramos con que la cosa objeto del mismo es una rei sperata, algo que todavía no existe ni siquiera en germen. No se trata de un contrato aleatorio del género de la emtio spei, ya que en la cláusula séptima se previene que, caso de mala nascencia y previa autorización de la Sociedad, podrá el cultivador labrar su campo abonando a la Sociedad los desembolsos que ésta hubiera verificado; lo que equivale a señalar una causa de resolución del contrato. Se exceptúa el caso de que el cultivador siembre nuevamente remolacha en el mismo terreno y año agrícola, en cuyo caso esta causa de resolución no entra en juego. Es decir, que para que el contenido obligacional del contrato subsista, es preciso que los frutos se produzcan, en mayor o menor medida, con lo que el alea queda descartada.

La primera cláusula del contrato oficial que solicita seguidamente nuestro interés, dice así:

"La Sociedad facilitará al cultivador ..... la semilla de remolacha azucarera, de garantía agronómica suficiente, en la cantidad que la junta Sindical Remolachero-Azucarera de la región señale para la producción de la remolacha contratada."

Contrapartida de esta cláusula es la segunda, que dice:

"El cultivador queda obligado a no emplear otra simiente que la facilitada por la Sociedad, pudiendo ésta rechazar la remolacha que no proceda de la semilla por ella suministrada."

En cuanto al otro elemento real, el precio, es cierto, aunque no determinado en el acto en su totalidad al menos, siendo desde luego determinable sin nuevo convenio, a tenor de lo preceptuado en los artículos 1.447 y 1.448 del Código Civil.

Complemento de estas dos supone la cuarta, que establece el número de plantas que deben quedar una vez hecho el entresaque, y también que salvo casos previstos y previa autorización de la junta Sindical, no se permitirá asociar al cultivo de esta planta ninguno otro anual.

Y congruentemente con todas las enunciadas es la señalada con el número 20: "La Sociedad nombrará encargados de vigilar el cumplimiento de este contrato, a los que el cultivador permitirá que entren en los campos contratados para inspeccionarlos."

Nos encontramos, pues, ante una promesa de venta y de compra bilateral, recíprocamente aceptada que la doctrina y la jurisprudencia asimilan a la compraventa. Compraventa civil, que tan sólo podría calificarse de mercantil si fuera demostrable el ánimo de lucro de la Sociedad vendedora, aunque parece lo más cierto que esta operación tiende, más que a proporcionar una ganancia por sí, a asegurar condiciones óptimas al fruto. El supuesto general será, pues, el previsto con carácter de excepción en el artículo 326 del Código de Comercio, que reputa civiles las ventas de frutos hechas por los labradores.

El residuo documental que aparece como consecuencia de este suministro de semillas es un recibo, sin especificación de cuantía, en el que el labrador expresa haber recibido de la Sociedad los kilos de semilla que en su día la junta Remolachero-Azucarera fijó. De no demostrarse el ánimo de lucro aludido, este documento debería tributar por el artículo 184, ya que tiene su reflejo contable en el Debe de la liquidación

que en su día se practicará al cultivador.

Es posible también que, habida cuenta de la gran importancia que tiene para este cultivo el adecuado momento de la siembra y que el contrato regula el momento de la misma, el cultivador quiera asegurar la prueba del cumplimiento de esta obligación inicial, anticipándose a una posible negativa posterior de la Sociedad a recibir los frutos, mediante declaraciones o certificados expedidos por peritos, documentos que en su caso estarían –naturalmente– sujetos a los artículos 32, 28 ó 195/3º, según la forma que revistan.

La cláusula 5.ª se sitúa en el supuesto de la nascencia de la planta y verificación del entresaque, y en tal momento, si a juicio del encargado de la Sociedad la planta se encuentra en buenas condiciones, aquélla "adelantará en metálico, mediante recibo, a los labradores que lo soliciten y ella estime conveniente, cantidades para los gastos de cultivo" y para abonos sin exceder de los topes que se fijan. Estimamos que este pacto carece en absoluto de vigor jurídico, ya que ni siquiera se trata de una promesa unilateral que, aun así entendida, es susceptible de ser retirada en cualquier momento –de no mediar aceptación–, sin efectos jurídicos. Sin embargo, es posible, y de hecho sumamente frecuente, que este pacto potencial se lleve a efecto y que además devenguen interés las cantidades entregadas, con lo que nos hallamos ante un contrato de préstamo formalizado precisamente en el recibo que de modo preceptivo se exige, y en el que suele hacerse clara alusión al contrato oficial que lo previene. Igualmente esta partida forma parte de las del Debe, que en su día aparecerán en la liquidación que al labrador haga la Sociedad.

De no prosperar esta calificación, que nos parece clara, habría de estarse, desde luego, al contenido elemental del documento: un recibo de cantidad a reintegrar, según el artículo 190, excepción 2.ª en relación 186.

Se previene en la cláusula 6.ª que la Sociedad entregue al labrador abonos minerales, señalándose que el precio de los mismos será el oficialmente autorizado. En el caso de que esta entrega se produzca, se origina un documento similar al reseñado para el suministro de las semillas, es decir, un recibo de los kilogramos de abono, cuyo importe se carga asimismo en la cuenta del labrador. Valga, pues de caso idéntico se trata, lo dicho anteriormente.

Con ello llegamos al momento de la recolección y entrega del fruto. Señala el contrato oficial las reglas a seguir en la materia, reglas que aseguran a la Sociedad ciertas condiciones en los frutos y al labrador ciertas garantías en cuanto a apertura y cierre de las básculas de recepción. De hecho la entrega en báscula se efectúa por partidas que quedan anotadas en el ticket de pesaje –previsto en la cláusula 11–, que se entregará al cultivador en el momento de terminarse las operaciones relativas a cada carga entregada. En el ticket se anota el peso bruto, la tara y el neto, amén de los descuentos previstos en la cláusula 14 por adherencia de tierra húmeda. Igualmente constan en el ticket el nombre del cultivador, fecha del pesaje, pueblo y número del contrato, todo ello suscrito, en nombre de la Sociedad compradora, por el pesador, dependiente de la misma.

Aunque la naturaleza jurídica de este documento ha sido muy debatida en la práctica, llegándose a calificaciones verdaderamente aventuradas, creemos que cuando existe, como en el caso presente, un contrato en regla, con estipulaciones que incluso previenen su extensión y nos dan idea de sus funciones, nos encontramos simplemente con un documento de ejecución del contrato que no puede tampoco asimilarse a un simple dato técnico, ya que de su contenido, si no nace, al menos se concreta un derecho del labrador y paralelamente una obligación de la Sociedad de satisfacer aquél mediante el abono de su importe. Este documento puede estar acompañado o no –siendo general el primer supuesto– de una cartilla llevada por el labrador y anotada por la Sociedad, en la que se copian y reúnen los datos contenidos en los tickets. Dadas las circunstancias expuestas, podría calificarse provisionalmente el documento descrito como un reconocimiento de deuda, ya que viene a concretar los derechos del labrador frente a la

Sociedad con independencia de los que con carácter potencial el contrato le reconoció. En todo caso, habría de considerarse también la posible calificación de documento como de abono en cuenta. Y si la Sociedad lleva una cuenta por cada agricultor, puede operarse el reintegro del 184 con arreglo a los abonos que, correspondiendo a los tickets, se efectúen.

Más adelante volveremos sobre este particular.

Estimamos rechazables las siguientes calificaciones:

Formalización del contrato de compra-venta con precio aplazado: existiendo, como existe, un contrato previo, escrito, con cláusulas concretas que pueden ser calificadas de esa misma forma, nos parece ocioso argumentar.

Cheque nominativo (140/2.º) y Orden de pago (140/1.º), supuestos ambos que serán objeto de ulterior examen.

Reunidos los tickets de pesaje y anotados en su caso en la libreta del cultivador, éste presenta dichos documentos a la oficina de la Sociedad transcurrido algún tiempo, poco o mucho es indiferente, pero nunca en el momento mismo de efectuarse la pesada, en primer término, por la dificultad natural de organización que para la Empresa compradora supone, y en segundo, porque en la liquidación se recapitulan todas las entregas efectuadas, evitándose la multiplicación del trabajo.

Contra los talones o tickets de peso que el cultivador presenta se le entrega una liquidación y el importe líquido que la misma arroje, lo cual plantea el problema de cuál sea la función que en este segundo tiempo de su vida desempeñen los tickets, en un principio recibidos del deudor, a quien ahora se los devuelve el acreedor para obtener el reembolso de su crédito, por ellos, al menos parcialmente, representado.

Se ha sustentado la opinión de que en ese momento los tickets, suponemos que en ausencia de todo recibo de finiquito son auténticos recibos de cantidad. No compartimos este punto de vista; en primer término, porque aunque los entrega el acreedor en favor (diríamos mejor a requerimiento) del deudor, no son por él expedidos, detalle característico del recibo, según lo entiende nuestra Ley. Por otra parte, si se admitiese como recibo habría de determinarse si quedan sujetos a gravamen todos y cada uno de los tickets por los importes parciales o el conjunto de ellos.

Las liquidaciones adoptan diferentes formatos, pero todas coinciden en anotar las partidas que constituyen el Debe del cultivador. Semillas, abonos, anticipos en metálico e importe del reintegro del contrato en su caso, formando el Haber el producto de los kilogramos de remolacha entregados por el precio unitario fijado para la misma. Del saldo a favor del cultivador obtenido se deduce el canon que para el Sindicato Azucarero recaudan las Sociedades, lo que podría constituir un recibo de cantidad independiente de la liquidación misma librado por la Sociedad que actúa comisionada para este menester por aquella entidad. Con la minoración de esta cifra se obtiene el liquido a percibir, cuyo recibo firma al pie el cultivador en uno de los dos ejemplares de que consta el documento que nos ocupa.

No creemos problemática la calificación fiscal de estas liquidaciones y no vacilamos en estimarlas comprendidas en el supuesto del párrafo tercero del artículo 183 de la Ley. Sin embargo, se hace precisa una contrastación de nuestro punto de vista con los hasta ahora sustentados. Sainz de Bufanda[3] exige tres condiciones, en la exégesis que al artículo citado dedica en su conocida obra, para que tales documentos queden sometidos a tributación: Primera. Que se trate de documentos en los que se refleje un desenvolvimiento contable que haya tenido una relación jurídica de cierta duración. Segunda. Que sean expedidos a instancia de parte o por iniciativa del que los expide. Y Tercera. Que han de llevar la conformidad de la persona a la que se destinan. Es obvio que las dos primeras condiciones –en puridad

[3] F. SAINZ DE BUJANDA: *El impuesto del Timbre en la industria y el Comercio*. Madrid 1944, P. 163.

tan sólo la primera es auténtica condición– se cumplen de manera cierta. En cuánto a la tercera, sentimos diferir de nuestro docto compañero, ya que la Ley no exige tanto como él requiere, puesto que textualmente dice que han de estar expedidas "a fin de que les presten su conformidad", sin otra salvedad que la constituida por las notas de saldo ordinarias de cuenta corriente que los Bancos periódicamente comunican a sus clientes. Por su parte, Rodríguez Cirugeda[4], con un criterio más amplio, opina que, comprobada la previa relación contable y el también requisito legal de que la expedición se haga por comerciante que ajuste su contabilidad al Código de Comercio, ha de cumplirse la siguiente exigencia en forma alternativa: o que de manera expresa se indique la conformidad en el mismo o distinto documento o que se haya convenido entre las partes que tácitamente se entienda existe conformidad transcurrido cierto plazo, verbigracia. Nuestro compañero Sosa disiente de este parecer, y con su opinión coincidimos, en el sentido de una mayor flexibilidad, más ajustada al texto legal. En efecto, éste tan sólo requiere que se expidan a fin de que se les preste su conformidad, y es este criterio teleológico el que estimamos válido independientemente de que la conformidad se preste o no.

Verificadas estas precisiones es preciso establecer que la liquidación que ahora nos ocupa se extiende por duplicado, al menos. Un ejemplar se remite al cultivador para que conozca su saldo y partidas contables que lo motivan y para que le preste su conformidad, puesto que el otro ejemplar se remite a un Banco, cuya identidad se comunica –naturalmente– al destinatario del primero, no sólo para que haga efectivo dicho saldo, sino para que firme el correspondiente recibo, con lo cual la conformidad reviste caracteres solemnes y sumamente eficaces. Resulta, pues, ineludible –a nuestro juicio– la exigencia del reintegro previsto en el artículo 183 con independencia del que ha de llevar el recibo de cantidad con arreglo al 190, excep. 2.ª, en relación con el 186.

No se agotan con lo dicho las posibilidades de relación jurídica y gravamen fiscal que en el contrato oficial se previenen. En efecto, en la cláusula 24 se dice que "Las fábricas contratantes podrán transferir a cualquiera otra todos los derechos y obligaciones consignados en el presente contrato, respondiendo ésta subsidiariamente de todas las obligaciones transferibles, siendo necesario que estas transferencias sean aprobadas por la Junta Sindical de la Zona", previniéndose en la cláusula 25 que "También el cultivador podrá transferir sus derechos y obligaciones mediante el presente contrato, siempre que estas obligaciones queden, a juicio de la Sociedad, debidamente garantizadas". De igual significación jurídica es la cláusula. 18, en la que se dice que "La remolacha objeto del presente contrato habrá de cultivarse precisamente en las fincas descritas al pie de este contrato, no pudiendo el cultivador sustituirlas por otras, a menos que lo autorice la Sociedad y se consigne la autorización como adición al contrato". Estimamos que los tres casos lo son claramente de novación, tal como la sanciona el artículo 1.203 de nuestro Código Civil, postulándose, por tanto, nuevo reintegro. Es de notar que, dadas las condiciones a que se hace alusión en el primer supuesto, ha de quedar residuo de la misma en la junta Sindical de la Zona, y en el segundo y tercero, en el propio contrato, lo cual suministra a la acción fiscal un claro acceso.

Se estatuye, por último, en la cláusula 21 que "La Sociedad garantizará al cultivador la reserva del cupo de azúcar que determine la CAT" y que igualmente se le reservan treinta kilogramos de pulpa por tonelada de remolacha entregada, al precio que señale el Ministerio de Agricultura, estimándose que renuncia a tal derecho transcurridos veinte días de su entrega total de remolacha.

Estas dos cláusulas, cuya consumación ocurre con posterioridad a haberse practicado la liquidación a que anteriormente aludíamos, han de dar origen a un documento que refleje su cumplimiento, que entraña, si no una venta pura y simple, al menos una adjudicación de productos o subproductos de los frutos entregados cifrados en la cantidad oficialmente señalada.

[4] F. RODRÍGUEZ CIRUGEDA: *Legislación del Timbre del Estado*. Barcelona, 1946, P. 431.

La dudosa significación jurídica de estos dos pactos finales invita a no considerarlos totalmente desligados de los que cronológicamente les preceden y hacen dudar seriamente sobre la conveniencia y veracidad de establecer calificaciones jurídicas fraccionadas e independientes para cada uno de los convenios que hasta aquí hemos considerado tanto en su aspecto sustancial como en sus secuelas de ejecución. Todo ello nos lleva al intento de buscar una calificación conjunta para este manojo de pactos que los agrupe jurídicamente como el proceso económico los ha reunido. Los recordaremos esquemáticamente:

– Compromiso inicial de compraventa.
– Suministro obligado de semillas y abonos.
– Fiscalización intensa de los cultivos por la Sociedad.
– Anticipos en metálico.
– Liquidación.
– Compromiso de entrega de productos y subproductos.

Tratada en su día esta materia por nuestros compañeros Leopoldo Alvarez y Buil, y llegado el momento de calificar, excluyeron formalmente la posibilidad de Sociedad por falta de ánimo de repartir ganancias. Igualmente rechazaban la posibilidad del usufructo o cuasi-usufructo, por no existir términos hábiles para hallar aquí un derecho real y no encontrarse los frutos en poder del presunto usufructuario. En vista de todo ello, acababan por calificarlo de contrato de compraventa de frutos sui generis, con todas las características de la compraventa de esperanza equiparable, a efectos de liquidación del impuesto, al contrato de suministro previsto en el número 13 del artículo 16 de la Ley.

Por su parte, Narciso Amorós, abundando en parecidas razones, se ha inclinado también por la calificación apuntada, si bien reconociendo un ingrediente, el "alea", por nosotros rechazado inicialmente, cuando de modo provisional examinábamos el supuesto de la emtio reí sperata deslindándole de la emtio spei, en la cual sí entra el "alea", excluida por la cláusula 7.ª del contrato a la que entonces nos referimos.

A su vez, Santiago Sosa se resiste a una calificación de compraventa por mucho que se palie su claro significado con calificativos que en este caso acusen su propia personalidad. A pesar de que, tanto en el Contrato oficial como en el Contrato privado, se utilicen los términos comprador, vendedor y compra y venta, todo ello a tenor del artículo 1.281 del Código Civil y 1.º, párrafo penúltimo de la ley del Timbre. Es de notar, en primer término, la merma acusadísima de los derechos e iniciativas del cultivador en la organización de su cultivo. Merma que tiene todos los caracteres de una tutela enderezada a asegurar los resultados finales, que a él mismo han de beneficiar, aunque –naturalmente– no a él solo. Intervención ya apuntada y relativa al modo de realizar las labores, distancia entre plantas, asociación de cultivos y obligación ineludible de emplear precisamente las semillas que la Sociedad ha de suministrarle, dato de éste que estimamos de mayor significación en la vertiente obligacional que a su empleo por el cultivador se refiere, que por la correlativa obligación que de suministrárselas asume la Sociedad, que para Sosa se perfila más que como futura compradora, pura y simple, como adjudicataria de los frutos que se perciban. Efectivamente que las cláusulas contractuales más hacen pensar en una obligación principal asimilable a un pacto de sociedad para un cultivo determinado, aunque, como anteriormente indicamos, falten elementos precisos que nos permitan una afirmación semejante.

Conminados a la calificación del conjunto obligacional que nos ocupa, llegaríamos, con Sosa, a la conclusión de que se trata de un contrato de colaboración en la producción de frutos de la tierra –es decir, de cultivo–, con derecho por una de las partes a la adjudicación de los habidos –en ciertas condiciones

agronómicas–, y por la otra, al precio cierto pactado y a una opción de compra, por precio determinado oficialmente, de productos derivados y subproductos.

Claro está que aun intentada la calificación jurídica del conjunto contractual, resta por determinar su forma de ser liquidado a efectos del impuesto, liquidación que estimamos sujeta al caso previsto en el artículo 17 de la Ley, puesto que se agrupan diversos pactos con base homogénea, sujetos todos a tributación por el artículo 190 en relación con el 15 y 16. Naturalmente que si la cuantía del contrato no fuera conocida de antemano, ni determinable, procedería el reintegro inicial con timbre fijo de 15 pesetas, a reserva del reintegro complementario cuando las bases ya conocidas pudieran liquidarse.

Estimamos que las bases que entrarían en el supuesto del artículo 17 serían:

– Importe total de la remolacha entregada.
– Importe de las semillas, abonos y anticipos metálicos.
– Importe de los productos y subproductos reservados.

Sedan además objeto de reintegro específico:
– Documento de cargo en cuenta del importe de las semillas y abonos.
– Certificados o declaraciones relativas a los cultivos o frutos librados por la Sociedad, técnicos (32-28), entidades sindicales o Jurado Mixto Remolachero.
– Recibos por anticipos metálicos sin interés, no constitutivos de préstamos.
– Liquidaciones y sus correspondientes recibos; y
– Recibos expedidos contra la entrega de productos y subproductos.

Damos con ello por terminada la exposición relativa al cultivo de la remolacha para entrar en la correspondiente al algodonero, muy semejante, como hemos de ver.

* * *

No existe en este caso un contrato oficialmente aprobado por el Ministerio de Agricultura, pero sí Ordenes ministeriales reguladoras de las condiciones vigentes para la concesión de las zonas de cultivo en que el territorio nacional se divide y que se asignan a las Compañías solicitantes que a juicio del Ministerio ofrecen las suficientes garantías. Prácticamente, estas condiciones a que la concesión se sujeta son trasladables en parte a los convenios que la Compañía concesionaria celebra con el cultivador, el cual presenta un contenido íntimamente relacionado con las condiciones oficiales de cultivo que en la correspondiente Orden ministerial se detallan. Aunque la concesión de cada zona motiva la publicación de condiciones de cultivo en la forma apuntada, su contenido jurídico en poco difiere, pudiéndose atribuir más bien la diversidad existente a las distintas condiciones agronómicas características de cada zona. Esto dicho, pasemos a analizar el contrato y las condiciones por que –por imperativo ministerial– ha de regirse.

El contrato denominado concretamente "de compraventa de cosecha de algodón", tras de identificar al vendedor, comprador y superficie objeto del mismo, obliga en primer término al labrador a la siembra y cultivo de la superficie indicada. Fija a continuación el precio unitario por kilogramo limpio y seco y establece una inspección y vigilancia por parte de 1a Sociedad, garantía de que el cultivador observó las directrices y reglas que le ha de marcar la Sociedad compradora. Se previene el suministro de semillas necesarias para la superficie fijada, se pacta su precio e igualmente se le facilitan abonos a precio de coste, así como los insecticidas precisos.

Aparte de estos auxilios, también se establecen, caso de satisfactoria nascencia, préstamos en metálico, así designados y con interés marcado, los cuales se pactarán en contrato aparte o mediante letra aceptada.

Aunque el contrato que hemos examinado no lo previene, sí consta entre las condiciones de la concesión la posibilidad de auxilio al cultivador con maquinaria propiedad e la Sociedad sin que ésta pueda cobrarlos sino a estricto precio de coste, el cual, si ha lugar, señalará el propio Ministerio de Agricultura.

Llegado el momento de la entrega, la fibra será clasificada en los Laboratorios de la Compañía por expertos titulados por el Servicio del Algodón, y en caso de divergencia, intervendrán peritos designados por el Sindicato en nombre del cultivador, fallando, en caso de desacuerdo, el citado Servicio del Algodón. El pago del importe de la cosecha se hará inmediatamente de su entrega y, a ser posible, en el mismo día.

Se reconoce al cultivador el derecho a obtener de la Sociedad un cupo de telas proporcional a la cosecha entregada y diez kilogramos de subproducto por cada ciento de fruto entregado con destino a la alimentación del ganado.

* * *

Reseñemos tan sólo los caracteres generales y especiales que el presente convenio presenta por comparación con el anteriormente estudiado:

En primer término, se aprecia un uso más rotundo de la terminología jurídica que para cada caso se emplea; verbigracia: a los anticipos en metálico se les designa propiamente como préstamos y de modo taxativo se fija su interés. Contrastando con ese afán de claridad, se observa una intervención menos aparente de la Compañía en el cultivo, si bien de hecho la fiscalización queda asegurada con iguales medidas e idénticas garantías que las que de forma más explícita pesan, sobre el cultivador de remolacha.

Esto por lo que se refiere a la forma. En cuanto al contenido obligacional, se previene una cesión de maquinaria mediante precio cierto que tiene todas las apariencias de constituir un arrendamiento de cosa mueble, tal como lo describe el artículo 1.543 del Código Civil y sujeto a tributación como tal. La posibilidad de extensión de certificados o dictámenes periciales, ya apuntada en el anterior caso, se refuerza ahora con la necesaria clasificación de la fibra que, sin duda, ha de originar documentos sujetos al artículo 195, caso 3.º Naturalmente, estos documentos adquieren mayor número si interviene el perito por parte del cultivador y se produce un fallo por el Servicio del Algodón.

No conocemos el documento liquidatorio que, sin duda, se ha de producir, pero poco diferirá su contenido del antes estudiado para la remolacha. La calificación jurídica del mismo, así como la del contrato en conjunto, no creemos deba apartarse de la ya establecida en el supuesto anterior, cuyo remate es idéntico al presente, ya que hay una entrega de parte del producto de la elaboración de los frutos y otra de subproductos en función a la cosecha entregada.

* * *

Con lo dicho entramos en el estudio de la documentación originada en las transacciones de uva y aceituna, que presentan la característica común de una menor complejidad, sin duda por haber sufrido la acción depuradora de los tiempos y participar de una prístina sencillez paradisíaca, puesto que se trata sin duda de dos de los cultivos más antiguos y perdurables. Sus formas documentales y obligacionales en nuestra patria no necesitan encarecerse, dada la importancia que en su economía tienen los aludidos cultivos.

Es frecuente que la uva se compre por escrito cuando la operación se perfecciona antes de practicarse la vendimia. Son variadas las modalidades que admite: a los kilogramos que resulten en determinada extensión, la que en unidad superficial se contenga independientemente de su peso, etcétera. Estas variedades, en la forma de especificar la cosa, tienen su contrapartida en las admitidas para fijar el precio que, aunque determinable sin nuevo pacto, queda referido a cierto día, al máximo que alcance, a1 fijado por determinado comprador, etcétera. Todo ello poco importa, porque lo que está claro es que se formaliza un contrato de compraventa de frutos pura y simple, sin ingerencias en el cultivo ni fiscalizaciones, aunque puedan existir anticipos a cuenta –auténticos préstamos– sin carácter general. Caso de existir este contrato, como civil que es, quedaría sujeto al artículo 190 y 15, pendiente de liquidación final si su cuantía no fuese inicialmente conocida.

Es más frecuente el contrato verbal, coetáneo a la vendimia, y entrega parcial del fruto. Sus condiciones, muy especialmente el precio unitario, se fijan en una tablilla a la puerta del lagar, que admite las fluctuaciones que una cotización, variable incluso en horas, impone.

En ambos supuestos, a medida que el cultivador va haciendo entrega de sus cargas, se procede a su pesaje, anotándose en un ticket, marcado con el nombre y cuño del comprador, el peso bruto, la tara y el neto, la fecha y, en algunos casos, la cotización. Es frecuente también la llevanza, por parte del comprador, de una libreta donde se anotan los talones expedidos.

Estimamos que el taloncillo descrito es un documento de abono en cuenta, de los que la Ley llama de descargo, -y sujeto al artículo 184. Caso de que no existiera contrato escrito, podría llegarse a calificar de reconocimiento de deuda, como es sentir muy generalizado entre los contribuyentes, que ignoran que así quedaría sujeto por virtud del articulo 1.º de la Ley.

Sobre este documento se ha argumentado extensamente, pero nosotros estimamos que siendo el único título que acredita el cumplimiento de la obligación del vendedor –entrega, de la cosa vendida–, o bien produce un asiento contable a su favor y es garantía del mismo a efectos de la posterior liquidación de la cuenta, o, como reconocimiento de deuda, es prueba implícita de que la prestación del vendedor se cumplió con la puntual entrega de la mercancía, a lo que el contrato le obligaba.

Vale la pena examinar los supuestos jurídicos que a este ticket se han querido aplicar y que rechazamos. En primer lugar, se ha tenido como documento de formalización de compra-venta, si ésta no se formalizó por escrito. Como el comprador hace su oferta mediante la exhibición de la tablilla, estimamos que difícilmente un documento expedido por él pueda atestiguar el consenso de las dos voluntades. Este consentimiento del vendedor se produce verbalmente y por los hechos conducentes, cuales son la entrega de la mercancía al pesaje. El valor, que si puede darle el oferente al talón que emite, es el de la obligación unilateral que contrae –y para eso sí que se basta solo– de pagar cierta cantidad o de abonarla en la cuenta del vendedor.

También se ha tipificado a este documento con vistas a su inclusión –a efectos fiscales– en el artículo 140 de la Ley número 1.º, o sea como cheques contra cuenta corriente, que se han de pagar en la misma plaza que se expiden. Otros se han inclinado dentro del mismo artículo por el número 2.º, que difiere del reseñado en que no se requiere la situación de cuenta corriente. Ninguna de las dos soluciones nos parece satisfactoria; en primer término, por atribuirse al ticket un acusado carácter mercantil, muy problemático desde el momento que el contrato principal, por ser de venta de frutos, es claramente civil, aunque admitamos la posibilidad de que tales contratos generen documentos de ejecución de aquel signo, y en segundo término, porque no concuerda con la noción de cheque u orden de pago estampada en el artículo 534 del Código de Comercio. No hay que perder de vista que aquí el librador es el comprador de la uva, y de ninguna manera puede retirar fondos que tenga en poder del librado.

Rematada la vendimia, presenta el cultivador sus taloncillos, y contra su entrega, frecuentemente sin recibo de finiquito, se le abona el importe de los frutos previo descuento de los posibles anticipos. Se ha pretendido demostrar que en esta segunda fase de la vida del ticket –escasa materia y procelosa vitalidad– éste desempeña –y así debe reintegrarse– el papel de un auténtico recibo de cantidad. No compartimos tal opinión, pese al alivio de formalidades que para tales documentos ha supuesto la Orden de 18 de agosto de 1942. Sobre la no constancia del carácter liberatorio resulta que no figura en el mismo el importe del débito y ni siquiera es éste coincidente con su importe, ya que, como hemos apuntado, puede haber partidas de cargo que minoren el saldo final, no representado, por tanto, por la suma de los importes de los talones presentados. Además se confunde quien los entrega –mejor diríamos devuelve– con quien los expide. Los entrega precisamente el acreedor, pero sin duda que fueron expedidos por el deudor, de la misma forma que el prestamista devuelve al prestatario su recibo, que nunca tuvo efectos liberatorios al extenderse, sino que, al contrario, sirvió para atestiguar el ligamen jurídico contraído.

Sin duda que si se extiende liquidación o recibo del finiquito, éstos han de ser reintegrados; pero de entregarse tan sólo los taloncillos, no creemos que al reintegro, que ya debieron sufrir, del 184 deba añadirse ningún otro.

* * *

Se anotan para las transacciones originadas por la aceituna caracteres aún más conservadores en su contratación, derivados de la falta de variación en sus cotizaciones, lo cual matiza todo el proceso de un carácter mercantil aún más lejano. Son excepcionales los contratos previos a la recogida del fruto, el cual se entrega contra taloncillos como los descritos, procediéndose a una liquidación final, en la que quedan cargadas las partidas correspondientes a la reserva reconocida al cosechero.

* * *

Ya no os cabrá duda alguna –después de lo oído– de la exactitud con que al principio calificaba mi labor. Me daría por muy satisfecho si no os hubiera escamoteado por completo lo mucho bueno que se debe a la colaboración que recibí. De todas maneras, creo que, en mi descargo, habréis apreciado la vastedad de la materia, y si es así, quisiera que ello sirviese de estímulo para que algunos, pero de forma concreta, se comprometieran a completar el cuadro con los datos que su labor profesional les ofrezca. Muchas gracias.

DERECHO TRIBUTARIO

IX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Enero, 1961)

Resumen de los coloquios sobre

LA NATURALEZA DE LA INFRACCION TRIBUTARIA

por

D. FRANCISCO GUIJARRO ARRIZABALAGA
Inspector Técnico de Timbre del Estado
Jefe del Servicio Central de Información del Ministerio de Hacienda

Francisco Guijarro Arrizabalaga que, como Inspector Técnico del Timbre del Estado fue uno de los promotores de las Semanas, tenía especial habilidad para la síntesis y los resúmenes y actuó como moderador, con gran maestría, en varias Semanas.

Excelentísimo señor, ilustrísimos señores, señores y amigos: Cumpliendo el encargo que se me ha hecho por la Junta de Gobierno de la Mutualidad, voy a resumir los dos coloquios celebrados en este mismo salón sobre "La naturaleza de la infracción tributaria".

Quiero comenzar recordando un antecedente remoto de la inquietud que aquí nos ha traído. Hace cerca de tres años, cuando me hice cargo del Servicio Central de Información, a los pocos días, me llamó nuestro Ministro para indicarme que deseaba que estudiase la posibilidad de organizar algo encaminado a remover, en algún sentido, la conciencia moral de los españoles en torno á los problemas de civismo fiscal. Con toda sinceridad le dije entonces que compartía, naturalmente, esta inquietud; pero que veía tanta complejidad en el problema y tantas conexiones con otros no menos complejos que, de momento, me consideraba incapaz de hacer nada en aquel sentido. Me quedé, por tanto, con la indicación y la inquietud, y el tiempo ha ido haciendo que fructificasen de alguna manera concreta.

Fue, primero, el montaje de la vertiente que yo llamo "la cara amable del Ministerio de Hacienda", las Oficinas de Información, de Iniciativas y de Reclamaciones; Oficina de Información en que, como dato estadístico curioso, diré que se han despachado, en el año 1960, 36.000 consultas verbales.

Después, el marco de las Semanas de Estudios de Derecho Financiero ha prestado ocasión para poder hacer algo en aquel mismo sentido: organizar un diálogo entre funcionarios pertenecientes a distintos Cuerpos de la Administración fiscal española que, hermanados entre sí y con juristas, con filósofos del Derecho, con moralistas, con teólogos, contrastasen algunos aspectos radicales de aquel problema que inquietaba a nuestro Ministro y que todos, sin duda ninguna, como se ha podido ver en estos días, compartimos.

Hemos seguido, como sabéis, la técnica del "symposium" y el coloquio; reuniones muy preparadas; un deseo grande, por parte de todos, de comprensión y de apertura en el diálogo; sinceridad y honradez en la exposición de las ideas y un estilo lo más llano y sencillo posible para tratar de llegar a la verdad en los asuntos sobre los cuales estábamos cambiando opiniones.

Durante dos días 100 semanistas han dedicado cinco apretadas horas de trabajo a llevar a cabo esta tarea. Comprenderán los que hayan asistido a estas reuniones la difícil situación en que me encuentro en este momento; no se me ocurre compararla más que con la metáfora evangélica del camello y el ojo de la aguja. En este resumen, mi camello son las cuatro sesiones preparatorias de los coloquios de dos horas cada una, los cerca de 75 folios de comunicaciones presentadas por los semanistas y las cinco horas de apretado diálogo que aquí hemos tenido; el ojo de la aguja, los cuarenta o cincuenta minutos de los cuales puedo disponer.

Quiero decir con esto que, por fuerza, no puedo descender al detalle; voy a tratar, eso sí, de ser fiel a dos cosas: primero, a lo sustancial de las ideas, a lo fundamental de las ideas, de las inquietudes que se han exteriorizado en estos coloquios; y segundo, tratar de conservar el estilo de autenticidad, de sinceridad con que todos aquí se han pronunciado. Una verdad y una sinceridad, ciertamente, constructivas.

Tres aspectos hemos estudiado en torno al tema de la naturaleza de la infracción tributaria: el aspecto jurídico, el aspecto de su valoración político-social y el aspecto moral. Los hemos estudiado por este orden y en mi resumen voy a seguir casi puntualmente el de las distintas intervenciones que se han producido en la Semana.

I. ASPECTO JURÍDICO

Aspecto jurídico: Esta era la primera pregunta. ¿Qué es, jurídicamente, la infracción tributaria? Ante todo, estaba claro, es una conducta antijurídica. Una conducta antijurídica que supone la infracción de la norma tributaria. Dos cuestiones fundamentales nos planteaban las comunicaciones de LÓPEZ BERENGUER y de SÁINZ DE BUJANDA. Primera cuestión : infracciones tributarias hay muchas y de muy variados tipos. Parecía claro que había que comenzar tratando de hacer un estudio descriptivo de las infracciones tributarias, de conseguir un repertorio sistemático, con una agrupación científica y clara de los distintos tipos de infracción tributaria. En segundo lugar había otra cuestión: el problema de su naturaleza jurídica.

1. Tipos de infracción tributaria. Clasificación.

Sobre el primer punto, sobre la primera cuestión, la comunicación la desarrolló nuestro compañero LÓPEZ BERENGUER. Lo hizo con la minuciosidad que él acostumbra a poner en los trabajos que le

encomendamos. Hizo una clasificación —en la cual no me voy a detener porque nos restaría minutos para el resto de la exposición—, una clasificación, digo, clara, atendiendo, en primer lugar, al elemento subjetivo: infracciones por razón del sujeto, la Administración y el contribuyente (las infracciones de la Administración, apuntó con acierto, que se estudian en el terreno de las garantías y recursos del contribuyente). Atendiendo al elemento objetivo, distinguió según fuese la norma infringida, sustantiva o formal, procesal o penal, y según fuese la obligación tributaria afectada, principal o accesoria. Mirando al momento en que la infracción se produce, analizó los casos en que se produce en el momento de la realización del hecho imponible, de la liquidación o del pago. Atendiendo al elemento causal, las clasificó en involuntarias y voluntarias.; dolosas (con dolo, penal o fiscal) y culposas. Se fijó, asimismo, en la forma de comisión de la infracción; comisión por ocultación total, parcial, temporal, de hechos o de bases imponibles e infracción de determinados deberes que tienen los contribuyentes (deber de comunicación, deber de información, etc.). Se fijó, por último, por razón del tiempo, en casos de reincidencia, y también, por los efectos, concretamente, atendiendo a las sanciones.

2. La infracción fraudulenta.

Al terminar la clasificación' hecha por nuestro compañero LÓPEZ BERENGUER había quedado perfilado, subrayado, el tipo de infracción que iba a atraer nuestra atención, el que realmente más nos iba a preocupar, la infracción cometida con fraude, la infracción fraudulenta; un tipo de infracción que. en relación con todos estos elementos de clasificación que había manejado LÓPEZ BERENGUER, es una infracción del contribuyente, de normas fiscales sustantivas, normalmente de obligación principal, producida en el momento de realización del hecho imponible, voluntariamente y mediante una ocultación maliciosa del hecho imponible o evitando, por otros procedimientos, igualmente maliciosos, el pago de la cuota tributaria. Quedaba deslindada la primera cuestión y, en cierto modo, acotado el campo inicial de nuestro diálogo.

3. El problema de la "naturaleza jurídica.

A) Problema metodológico:

¿Cuál era la segunda cuestión? La naturaleza jurídica de la infracción tributaria.

Con este tema se enfrentó, con el rigor intelectual y la elegancia de estilo a que nos tiene acostumbrados, nuestro compañero SÁINZ DE BUJANDA. LÓPEZ BERENGUER había planteado previamente una cuestión metodológica. Si enfocamos el problema como infracción de una norma administrativa, entonces la terminología, la metodología que hay que utilizar es la propia del Derecho penal; si lo miramos no desde el lado de la infracción de la norma tributaria, sino desde el lado de la relación jurídico-tributaria incumplida, es posible que tengamos que utilizar como método de trabajo los conceptos y terminología de la dogmática propia del Derecho civil. SÁINZ DE BUJANDA optó claramente por una posición en este punto. Enfocó decididamente la cuestión considerando, en todo momento, la infracción como la conculcación, la violación de una norma jurídica-tributaria, en que aparecen previstas las obligaciones y los deberes de las partes que intervienen en la relación jurídica-tributaria. Y desde el principio, desde el primer momento, también como consecuencia lógica, se inclinó a utilizar conceptos, terminología y metodología propios del Derecho penal.

B) Identidad de naturaleza de la infracción tributaria v la infracción criminal:

Su posición quedó tajantemente definida, afirmando la identidad sustancial de naturaleza entre la infracción tributaria y la infracción criminal, en el sentido jurídico-penal de la palabra "criminal". Su

argumentación fue, creo fielmente seguirla, la siguiente: en la infracción criminal lo sustancial es el concepto de lo injusto, el elemento de lo injusto. Este, en sustancia, supone una acción u omisión voluntaria por parte del sujeto de la infracción y la lesión de un bien jurídico; lesión de un bien jurídico tal que la sociedad reputa de suficiente valor e interés para que el ordenamiento jurídico lo tutele, tipifique su lesión y asocie una pena a esta lesión. Corno en la infracción tributaria se dan exactamente estos mismos elementos que en la criminal, la conclusión a que llegaba SÁINZ DE BUJANDA es que por su naturaleza jurídica había identidad sustancial entre la infracción tributaria (infracción administrativa) y la criminal. A esto no se oponía, según su criterio, ni la naturaleza sustantiva o formal de la norma infringida ni la índole de la pena, el que fuese una pena de privación de libertad o una sanción pecuniaria.

C) El problema del Cuerpo legal en que se alojan la norma infringida y la pena:

a) Es un aspecto accesorio.— Entonces surgía una pregunta: ¿Por qué esto no se suele ver claro y hay tanta doctrina contradictoria sobre este punto? La respuesta de Bujanda es que no se distingue claro porque no se hace una distinción, que es básica, que es la distinción entre lo fundamental y lo accesorio; lo fundamental, doctrinalmente, es la naturaleza de la norma; lo accesorio es el cuerpo legal en el cual se encuentra alojada esta norma, el que se encuentre en el Código Penal o en una ley administrativa tributaria. Lo que ocurre es que hay cuerpos legales — como el Código Penal— en que todas las normas son de naturaleza jurídico-penal y otras disposiciones del ordenamiento jurídico en que sólo algunas de las normas contenidas en ella son de naturaleza jurídico-penal.

b) Obedece a razones de valoración político-social y de tipo práctico mirando a los órganos jurisdiccionales que tienen que aplicarla.—Esto trajo consigo nuevas interrogantes, porque todo el coloquio fue una serie de sucesivas preguntas encadenadas que procurábamos, con cierto rigor, seguir aclarando.

¿A qué se debe este distinto alojamiento de unas normas en uno o en otro cuerpo legal? La respuesta de BUJANDA era que esto obedece a dos razones: En primer lugar, a una razón de valoración político-social de la infracción y de la norma por razón del bien jurídico lesionado y de la gravedad de su repercusión en el cuerpo social. Según la mayor o menor gravedad, irían hacia el ordenamiento específicamente jurídico-penal o al resto del ordenamiento jurídico; y apuntó otra razón importante de tipo más práctico: en ese alojamiento de la norma en una u otra parcela del ordenamiento jurídico influyen criterios de flexibilidad y facilidad en la aplicación de los distintos tipos de norma, concretamente, por razón de los órganos jurisdiccionales que tienen que aplicarla.

Esta era, en síntesis, la construcción de BUJANDA; construcción que no todos compartían y que no se pudo discutir luego a fondo por falta de tiempo; pero sobre la cual presentarán algunas notas y comunicaciones que esperamos unir a la documentación de la Semana algunos compañeros, como ACOSTA, DE JUAN, LÓPEZ BERENGUER, MARTÍNEZ MONCHE y FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ.

D) El problema en el Derecho comparado:

Abierta esta problemática, y aceptando con carácter provisional todo lo que íbamos diciendo porque había que seguir nuestra trabajo, contrastamos estos planteamientos doctrinales, tanto la clasificación de las infracciones tributarias como los criterios sobre su naturaleza jurídica, con distintos ordenamientos jurídicos; compañeros nuestros hicieron el examen de la cuestión, con breves intervenciones, mirando al

ordenamiento jurídico de Alemania, AGOSTA; de Francia, DE JUAN; de Estados Unidos, FELIX DE LUIS; de Bélgica, LÓPEZ BERENGUER; de Italia, FERNÁNDEZ FLÓREZ, y de España, el propio BUJANDA. La visión de conjunto de todos estos ordenamientos jurídicos daba la impresión de que en general, como dijo el P. ARÉVALO en la segunda sesión, era una postura, digámoslo así, más "penalista" la del Derecho comparado, la del Derecho extranjero que la nuestra, aparte de la oportuna alusión que ALFONSO PORRAS hizo a nuestro Código Penal.

E) Posición del Derecho español. Causas:

¿A qué puede obedecer que nuestro ordenamiento jurídico adopte una postura menos "penalista" que el ordenamiento jurídico comparado? Aquí entramos en el aspecto político-social de la cuestión. Por fuerza es que nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como en general el ordenamiento jurídico tributario de casi todos los países, tiene en cuenta, con criterio realista, la situación de la sociedad española, la valoración político-social de la propia sociedad. Nuestro ordenamiento jurídico, tradicionalmente, ha adoptado esta postura que refleja dos hechos, dos situaciones: que existe una situación muy generalizada de fraude tributario y que existe un agudo estado de incivismo fiscal, lo que «pudiéramos llamar "pérdida del sentido del deber fiscal".

a) El volumen de fraude fiscal en España.—De analizar estos dos puntos estaban encargados también algunos comunicantes; concretamente, sobre el primer extremo (hasta qué punto está generalizada la situación de fraude fiscal en España), habíamos encomendado una comunicación a CÉSAR ALBIÑANA. Le habíamos pedido que cifrase, si era posible, el fraude fiscal en España por tributos y en conjunto. Lo primero que nos expuso ALBIÑANA era las grandes dificultades con que había tropezado, que hacían casi imposible el poder llevar a cabo una investigación seria desde este punto de vista. Dificultades, primero, de información estadística por la variedad, correspondiente a la complejidad de nuestro sistema fiscal, de tipos y de regímenes de estimación de bases, de trato tributario según los rendimientos y, además, la existencia de exenciones reconocidas sin previa determinación de las bases imponibles a las que había que aplicarlas, lo que impedía conocer cuánto se deja de recaudar por causa de las exenciones.

ALBIÑANA se inclinaba a operar comparando no la presión tributaria teórica, jurídica, deducida de nuestro ordenamiento positivo con la recaudación real obtenida, sino la presión tributaria teórica recomendada por los organismos internacionales para un país en el estado de desarrollo de España en relación con la recaudación obtenida. La conclusión a la que llegaba ALBIÑANA era que, utilizando este segundo criterio, la presión tributaria en España era, aproximadamente, algo superior en un 5 por 100 a la presión recomendada por los organismos internacionales y que, en cierto modo, se podría decir que, globalmente (hizo también un análisis impuesto por impuesto), el Estado no resulta defraudado en el sentido de que no deja de cobrar la cantidad total que necesita para su presupuesto de gastos.

Por su parte, el P. SÁNCHEZ GIL intervino también sobre esta cuestión. Dijo que sin invocar, porque no los poseía, datos que le permitiesen hacer una afirmación avalada por un estudio estadístico, pero guiándose por confidencias e informaciones que tenía como consecuencia de su posición sacerdotal; presumía que la presión tributaria en España, la presión teórico-jurídica, venía a ser, aproximadamente, de un 35 a 40 por 100 de la renta nacional. Y entonces planteaba el problema de si puede pretenderse llevar hasta sus últimas consecuencias un sistema fiscal cuando la presión tributaria jurídica teórica llega a este grado o nivel.

El examen de este aspecto nos llevó a todos a la conclusión de la necesidad indudable de hacer una información seria, estadística, sobre este punto; un estudio serio que nos permita guiarnos no por impresiones subjetivas, sino pudiendo ahondar seriamente en la cuestión. CÉSAR ALBIÑANA veía una serie de posibilidades para poder realizar este tipo de estudio. En primer término, el cambio de procedimiento

de estimación de la renta nacional desde el 54, las tablas de conexiones inter-estructurales de la economía española y la publicación de las cuentas nacionales, la contabilidad nacional que ha patrocinado el Ministerio de Hacienda en los últimos años.

Con esto quedaba esbozada, planteada, la primera cuestión. Situación muy generalizada de fraude, como primera causa de la menor valoración político-social de la infracción tributaria reflejada en nuestro propio ordenamiento jurídico y explicativa de la no equiparación 'en éste ,de la infracción tributaria a la criminal.

b) Incivismo fiscal.— La segunda causa de menor valoración político-social de la infracción tributaria, era un estado generalizado .de incivismo fiscal, una pérdida colectiva del sentido del deber fiscal; y utilizo, por mi cuenta, una expresión parecida a la que Pío XII utilizaba cuando hablaba de que en la sociedad actual el problema no era que se pecase, sino que se había perdido el sentido del pecado; un problema más radical .que infringir el deber fiscal es el perder el sentido de que "eso" constituye realmente una infracción moral: la pérdida del sentido del deber fiscal.

II. ASPECTO POLITICO-SOCIAL

1. La "pérdida del sentido del deber fiscal".

Con esto entramos en el segundo aspecto de la cuestión que nos ha preocupado. La valoración político-social de la infracción tributaria.

¿A qué se debe esta pérdida o a qué puede deberse esta pérdida del sentido del deber fiscal que, por otra parte, en la literatura sobre política fiscal de distintos países la vemos, con frecuencia, tratada? Es un problema difícil. Yo recuerdo que en la Semana Social Francesa del año 1955, la de Reims, al tratar de las crisis de poder y de civismo, uno de. los problemas que se estudiaba era éste: la pérdida del sentido del deber fiscal por el ciudadano.

A) Desconocimiento u olvido de los principios de conexión natural entre comunidad política y deber fiscal.

¿En qué consiste, en definitiva, la pérdida del sentido del deber fiscal? Consiste, fundamentalmente, en perder de vista, en desconocer u olvidar todo un conjunto de principios sobre la conexión natural, íntima, inescindible, que existe entre la pertenencia a la comunidad política y el deber fiscal. Estos principios los enunció JOAQUÍN RUIZ-JIMÉNEZ en su magnífica, y por todos recordada, intervención.

Se olvida, o hemos perdido el sentido de la socialidad natural del hombre, de la necesidad de su aportación espiritual y material a la comunidad política en la que está inserto, de su obligación de constituir y mantener y acrecentar el bien común, económico y social. Hasta tal punto es esto importante que admitido como más conforme a la naturaleza y desarrollo de la personalidad humana un régimen de propiedad privada individual, podríamos llegar a la conclusión de que, teniendo en cuenta la función social de la propiedad, la única manera de justificar, naturalmente, un régimen de propiedad privada, es que esta misma propiedad privada sepa aportar lo que le corresponde al bien común en el orden económico v social. No comprender esto, apuntó Antonio Garrigues, tiene, además. una trascendencia importante en el momento actual. Es la que nos plantean las fórmulas de colectivización llevadas a cabo hasta el grado extremo en los países comunistas; desde este punto de vista, no solamente tendríamos que admitir el deber fiscal como una consecuencia natural de la constitución de la sociedad y conveniente para el desarrollo y perfección de la personalidad humana, sino como una de las formas de defender este mismo régimen de organización económico-social, en la situación concreta actual.

B) La pérdida en España del sentido del deber fiscal.

¿En qué grado se ha perdido en España el sentido de esta conexión íntima entre la esencia de la comunidad política y el deber tributario?

Sobre esto nos habló VICENTE TORRES LOPEZ. Voy a leer exactamente sus palabras, palabras de un hombre que se ve que está diariamente encontrándose en situaciones que le hacen reflexionar, inquietarse, por el problema. "En España –decía– socialmente no sólo no está mal visto que se incumplan las leyes fiscales, sino que hasta es gracioso, se presume de hacerlo bien, se alardea de pagar menos que otros, se corren consignas para faltar a tal o cual impuesto y hasta existen organizaciones que asesoran e informan en los medios de fraude. Y lo que es peor, no es el hecho en sí, sino que el ambiente, la conciencia social no lo censura, sino que lo aplaude, lo admira y hasta a veces lo envidia. Y si, en alguna ocasión, se oyen algunas censuras, proceden de aquellos que por su situación personal no pueden hacer otro tanto, pero no realmente, por ética, por razones puramente morales, porque 'les repugne pensar en el incumplimiento de la ley."

2. Factores influyentes en la "pérdida del sentido del deber fiscal".

Esto nos hace plantearnos otras cuestiones: ¿Cuáles son las causas de que esto se haya producido? ¿Cuáles son las causas de que se haya perdido hasta tal extremo el sentido del deber fiscal en una sociedad, de que se haya llegado a tal grado de incivismo fiscal?

Voy a tratar de resumir lo que dijeron distintos semanistas.

Nos hablaron de ello Ruiz JIMÉNEZ, TORRES LÓPEZ, LUNA, el P. ARÉVALO y el P. SÁNCHEZ GIL. Reuniendo y sistematizando sus distintas intervenciones parece que pueden hacerse tres grupos de causas. Me limito—como digo—a lo que se ha dicho aquí. Si utilizásemos, en este punto, literatura sobre política fiscal, podríamos matizar muchas causas más,

A) Factores ambientales.

Primer grupo de causas: ambientales y temperamentales. Entre las ambientales podríamos citar: a) el influjo de grupos minoritarios, dirigentes, en el amplio sentido, concretamente, moralistas, teólogos y juristas, que adoptan posturas benévolas en la materia; b) la vigencia social de algunas concepciones sociales, como la individualista que debilita, dificulta o impide la vigencia social de los aludidos principios de sentido "comunitario" que presiden la conexión entre pertenencia a la comunidad política y deber tributario, y c) la falta de virtudes sociales o cívicas que (sobre ello hay una literatura abundantísima) caracteriza al español: su individualismo, su insolidaridad, su escepticismo, su afán destructivo; sobre todo esto, sobre nuestra falta de virtudes sociales, podríamos dar otra conferencia.

B) Factores psicológicos.

a) Principio general. Pero JOAQUÍN RUIZ-JIMÉNEZ, ANTONIO LUNA y el P. SÁNCHEZ GIL subrayaron toda una serie de causas psicológicas que dificultan la compenetración que debe existir entre el Estado, o mejor, la Administración de una parte y el contribuyente de otra. Creo que podríamos enunciar el siguiente principio general, abstraído de lo que ellos dijeron. Cuanto mayor sea el grado de compenetración disminuirá la actitud defensiva del contribuyente y, por tanto, el fraude; cuanto menor sea el grado de compenetración, entonces el grado de fraude, la actitud defensiva del contribuyente, será mayor.

¿Qué factores, qué elementos son los que influyen en el grado de compenetración entre la Autoridad, la Administración de un lado, y el contribuyente de otro?

b) Factores por razón de la relación entre tributo y autoridad. Pues son una serie de factores que hacen

referencia, en primer término, a la relación existente entre tributo y autoridad; aquí entra todo el problema de la legalidad o justificación originaria de la norma tributaria. La compenetración será mayor y la actitud defensiva menor cuanto más se avance en este terreno; la actitud defensiva, la actitud propicia al fraude será menor, cuanto menos se avance. En este aspecto influye: a) en primer lugar, que imponga los tributos quien puede imponerlos; b) segunda cuestión: cuidar para conseguir ese mayor grado de compenetración, la constitucionalidad de la ley fiscal, de acuerdo con las Leyes Fundamentales, así como el debido rango de la norma en la que el tributo se establece; c) cultivar la participación efectiva del cuerpo social a través de una auténtica representación, subrayando todos los que intervinieron que esta autenticidad podía darse tanto en un sistema de representación inorgánica como en un sistema de representación orgánica; d) por último, reducir al mínimo el margen de discrecionalidad del poder ejecutivo; que se constriña a aquello que sea imprescindible. en cada momento, para poder mantener el grado de agilidad en las decisiones, que actualmente imponen la política económica y social en sus conexiones con la política fiscal.

Estos serían un primer grupo de factores: los derivados de las relaciones entre tributo y autoridad.

c) Factores por razón de la relación entre tributo y política de gasto e inversión pública.- Segundo grupo: factores que hacen referencia a la_ relación entre tributo y finalidad del tributo o destino social del tributo. Cuanta más compenetración haya entre Administración y contribuyente en orden al destino social de las cargas públicas menor será la tendencia defensiva, el impulso de defraudar; la compenetración será menor y las consecuencias serán las contrarias en otro supuesto.

En este sentido interesa: a) la depuración jerárquica de los gastos públicos; b) captar bien, en cada momento, qué es lo que el ambiente social considera suntuario o innecesario; son apreciaciones, en cierto modo, subjetivas, pero que, de alguna manera, el legislador tiene que tener en cuenta cuando legisla; c) también la explicación - y aquí entra toda la doctrina de las relaciones públicas tan extendidas hoy día en los. Estados - de los planes de gasto e inversión públicos, como, concretamente, se viene haciendo en los últimos años.

GARRIGUES nos planteó en este punto del destino de las cargas públicas dos cuestiones sugestivas: primera, algo que se está planteando en los tiempos actuales: el levantamiento de cargas de guerra en situación de paz; en situación de lo que pudiéramos llamar "paz caliente". ¿Cómo hacer comprender a un pueblo la necesidad de mantener un elevado nivel de gastos de guerra en una situación que, aparentemente, en definitiva, es de paz? Sin embargo, esto ha ocurrido y ocurre cada vez más en el mundo. Segunda cuestión: el levantamiento de cargas públicas ajenas, no las propias del país. Pedirle, por ejemplo, al contribuyente americano, millones y millones de dólares, no para las necesidades inmediatas o futuras de la propia nación estadounidense, sino para atender las necesidades de toda una serie de países que por razones distintas (que no son solamente de "subdesarrollo") se considera "político" . ayudar.

d) Factores por razón de la relación entre tributo y justicia.- Tercer grupo de factores que influyen en el grado de compenetración de la Administración y el contribuyente. Los referentes a la relación entre tributo y justicia. Justicia. en el sentido de justicia en la presión fiscal; de justicia, también, en la distribución de la carga fiscal (distribución dentro de la estructura total del sistema fiscal - impuestos directos e impuestos indirectos - y distribución, dentro de los impuestos directos, sobre todo entre los grandes y pequeños contribuyentes).

En la conferencia pronunciada, dentro de la Semana, por el profesor STAMMATI, éste nos planteó un interesante problema: la relación entre la infraestructura económica y el sistema fiscal. Nos dijo que en países de pequeños contribuyentes, por fuerza, por una razón estructural, era necesario ir hacia sistemas fiscales en cuya estructura predominasen los impuestos indirectos, y que, en cierta ocasión en que en Italia el ministro VANONI intentó llevar a cabo una reforma fiscal dirigida a subrayar el predominio de los

impuestos directos, se encontraron con el problema de que el Ministro del Tesoro, al poco tiempo, estaba acuciando al Ministro de Finanzas para que tomase distintas medidas, porque se estaba en el riesgo de quedar exhaustas las arcas del Tesoro.

Nuevos problemas de compenetración en este orden entre el Estado, la Administración y el contribuyente: los relativos a la justicia en la aplicación. Claridad y complejidad. La claridad puede coadyuvar a una mayor compenetración. La complejidad puede ser incitación al fraude. Lo mismo ocurre con la flexibilidad o inflexibilidad y la pureza o impureza de los mecanismos administrativos.

e) Factores por razón de la relación entre tributo y política financiera, económica y social.–Cuarta y última serie de factores que influyen en la compenetración entre Administración y contribuyente, son los relacionados con la coordinación entre política fiscal, económica y social; la contradicción de situaciones en que se puede encontrar una persona, como consecuencia de tener que incumplir, posiblemente sin otra salida, normas de política económica que son de difícil cumplimiento, pero que llevan como consecuencia el incumplir también la norma tributaria. Sobre esto nos hablaron ANTONIO GARRIGUES y ANTONIO DE LUNA.

Con esto hemos dado fin al segundo grupo de causas -las psicológicas- de que habíamos hablado para explicar esta falta de valoración político-social que se puede producir y se produce, en una sociedad, en relación con la estimación de la gravedad de la infracción del deber fiscal.

C) Factores derivados de defectos del sistema fiscal.

Nos queda un último grupo del que nos habló CÉSAR ALBINANA. Es un grupo que procede del propio sistema fiscal. Aquí entramos en un círculo vicioso: la infracción tributaria lleva como consecuencia impedir que se recaude todo aquello que hay que recaudar; y esto lleva consigo, a su vez, una lógica actitud de defensa de la Administración, que adopta medidas y dicta normas que no son las ideales y deforman el sistema fiscal, en un determinado momento, para poder allegar los recursos que el Tesoro necesita. Entramos, como digo, en un círculo vicioso: la infracción tributaria es causa de una deformación, digámoslo así, del sistema fiscal; la deformación o defectos del sistema fiscal es, a su vez, causa (aquí el círculo vicioso) de nuevas infracciones por parte del contribuyente. ALBIÑANA y RODRÍGUEZ ROBLES estudiaron este tipo de repercusión y se fijaron en algunos casos-tipo: aumentos sistemáticos de tipos de gravamen; mantenimiento de tipo superiores a los teóricamente deseables, situación endémica de nuestro sistema tributario; sistemas de determinación colectiva de bases tributarias; hay una gama de medidas de urgencia tributaria, digámoslo así, de bien posible, de mal menor, que son probablemente causa a su vez, de nuevas infracciones tributarias.

III. ASPECTO MORAL

¿Cómo salir de esta situación? ¿Cabría una remoción de la conciencia social llevando el problema a un terreno intimista, ético, religioso, al terreno de la conciencia? Sobre este punto nos hablaron fundamentalmente RUIZ-JIMÉNEZ, ANTONIO DE LUNA, el P. SÁNCHEZ GIL y el P. ARÉVALO.

1. La doctrina mere-penalista.

Atacó -y digo atacó, por el aire polémico con que LUNA intervino- atacó ANTONIO DE LUNA en este punto, y se dirigió directamente a los teólogos. Concretamente, a los teólogos españoles; les imputó que son los únicos teólogos en el mundo que están en este momento sosteniendo la doctrina de las leyes meramente penales; que en ningún otro país se produce esta situación.

El P. SÁNCHEZ GIL adujo, y también lo reconoció el propio LUNA, que cada vez son más los teólogos

españoles que van planteando el problema en el terreno de conciencia y no se pronuncian en esa postura tradicional, sino que están afirmando que, en principio, la ley tributaria justa y justamente aplicada, es obligatoria en conciencia.

2. ¿Obligan en conciencia las leyes fiscales?

¿Obligan o no en conciencia las leyes fiscales? ¿Cómo podría llegarse a que los teólogos y moralistas entendiesen que obligan en conciencia? Se dieron dos tipos de respuestas. Al primero corresponden dos soluciones que, con sinceridad, me parecen soluciones dirigidas a comprometer, digámoslo así, a poner en un compromiso a los teólogos y directores de conciencia; pero no son soluciones radicalmente dirigidas a resolver el problema.

A) La declaración del propio legislador sobre la obligatoriedad de la norma.—LUNA decía: un procedimiento para que los teólogos y los moralistas estimen que obliga en conciencia la norma tributaria es que el propio legislador diga que su propósito al dictar la norma es que sea cumplida; porque resulta que esto explícitamente no se dice, y por ello el moralista construye la doctrina mere-penalista de que se puede optar entre cumplir la ley o soportar la pena.

B) La gravedad de la pena.
La segunda solución, para oponer en un compromiso al moralista era la que apuntaba el P. ARÉVALO: pongamos unas penas muy graves; si se ponen esas penas graves, entonces es muy difícil que un director de conciencia pueda aconsejar a una persona que se exponga al riesgo de una pena grave.

C) La justicia de la norma y de su aplicación. Problemas.
El otro tipo de solución es que si la norma es justa y justamente aplicada, entonces el teólogo, el moralista, el director de conciencia, entenderán siempre que obliga en conciencia. Pero, con esto, admitido que obligan en conciencia cuando son justas y están justamente aplicadas, se nos plantea otro nuevo problema: ¿Quién decide si las leyes son justas y se aplican justamente? ¿Puede dejarse esto a la conciencia individual, incluso al solo criterio de teólogos y moralistas, en definitiva, quizá inexpertos en el aspecto técnico de la cuestión, dada la enorme complejidad de conocimientos que hemos visto que supone hoy el poder decidir si una norma es justa, teniendo en cuenta sus conexiones con la técnica tributaria, la política económica y financiera, la política social, la política internacional? ¿Quién decide? ¿Quién decide esta cuestión? ¿Vamos a dejarlo al criterio del contribuyente o de los teólogos? ¿No existirán ciertas presunciones en favor del Estado? ¿O todas son en favor del contribuyente?
Ustedes se darán cuenta del problema tremendo que se plantea, cuando se llega aquí. Confieso que aquí nos quedamos, que en este punto se interrumpió el coloquio.

3. Situación "ideal" y situación "real".

Yo les sugiero a ustedes que hagan un esfuerzo de imaginación y que piensen ustedes en una situación ideal, de "tesis". Una situación ideal en la que resultase el ordenamiento jurídico fiscal español perfecto e inatacable subrayo "inatacable", porque esto de no poder atacar, para un español, es muy importante; en que las penas de privación de libertad se incorporaran al sistema jurídico tributario español, porque como es tan perfecto e inatacable ya podemos poner unas penas muy graves. Vamos a suponer más, con un nuevo esfuerzo de imaginación: una relación idílica entre la Administración y el contribuyente español

que, resignadamente, acepta la situación. Y siguiendo en nuestro esfuerzo de imaginación, que desde pasado mañana, cuando ustedes vayan a confesarse, el confesor, supuesto siempre todo lo anterior, les pregunta si han cumplido sus deberes fiscales, y que cuando ustedes le dicen que no, el confesor les niega la absolución. Señores: vamos a ser realistas. Si esto pasase así, de golpe, de una vez..., dejemos a un lado el tono solemne de esta clausura: ¡habíamos hecho polvo al contribuyente español!

4. El camino a seguir para una remoción de la "conciencia fiscal".

Creo que hay que ser realistas. Hay que ir dando pasos, pero poco a poco; no perder de vista esa serie de principios y metas que hemos ido enunciando con anterioridad y que hay que esforzarse en alcanzar; hay que tenerlas siempre bien presentes; pero hay que estar mirando de reojo en todo momento a la realidad social, el suelo que pisarnos.

A) Restablecer la vigencia social de la inquietud por el problema.

A mi modo de ver, el primer paso es suscitar la inquietud por el problema, restablecer la vigencia de la inquietud por el problema, en el sentido que decíamos: que se recupere el sentido del deber fiscal. Que por lo menos "sea problema", que no ocurra lo que ahora, que ni siquiera nos lo planteamos como problema.

B) Contactos entre funcionarios, técnicos, sociólogos v moralistas.

Fomentar el contacto, el diálogo sobre ello, como se ha hecho en estas reuniones, entre los técnicos de la economía y la Administración, los juristas, los moralistas, los teólogos, los filósofos. El problema del moralista y del teólogo es penetrar en el mundo de la técnica y de las realidades sociales precisamente porque sin él conocimiento de esas técnicas y de esas realidades les es muy difícil por no decir imposible descender al casuismo imprescindible de su teología moral que es lo que le piden el contribuyente, el funcionario y el hombre de Gobierno. El problema, a su vez, de la Administración, del funcionario, del contribuyente, es penetrar en el campo de la moralidad, de la teología moral, para que sus decisiones y actos los presida una actitud ética y transcendente.

C) Remoción de obstáculos psicológicos por una cuidada actuación de la Administración.

Por último, la Administración tiene que dar los primeros pasos en la ruptura de ese círculo vicioso de que hablarnos (fue ésta una inquietud constantemente manifestada en el curso de los coloquios); y tener una especial sensibilidad para procurar encarnar toda esa serie de principios de compenetración psicológica entre ella y el contribuyente, cuidando cuanto se refiere al origen de la norma tributaria, al destino del tributo, a la justicia en la presión fiscal y en la distribución, en la aplicación de los tributos. Todo esa serie de principios son necesarios, primero, para poder mantener la conexión psicológica entre la Administración y contribuyente; pero, además, el observarlos es muy importante, porque su inobservancia plantea, de retruque, el problema moral; de que se cumplan o no depende que se clasifique de justa o injusta la norma y la actuación de la Administración y la obligatoriedad en conciencia del deber tributario. En fin, ir creando nuevas situaciones, adelantar lo que sea posible cada día, para irnos distanciando de otras que pueden llevarnos a endurecer esta situación de incivismo fiscal a la cual nos hemos referido antes.

Por todo esto, para terminar, me voy a permitir una pequeña audacia: rogar a nuestro ministro que cuando haya terminado esta sesión, tras la intervención del Presidente de nuestra Mutualidad, nos diga unas palabras de aliento y de estímulo, no a mí, sino a vosotros, a los que habéis participado en estos coloquios, y lo habéis hecho con ese magnífico estilo, ese deseo de llegar a la verdad, sirviendo a la verdad.

El servir a la verdad no es tan fácil como a primera vista parece, porque por nuestro modo humano de ser, propendemos no a servir a la verdad, sirio, si la encontramos, a servirnos de la verdad y a utilizarla como un mazo para golpear a los demás, sobre todo cuando buscamos y hurgamos los aspectos verdaderos pero negativos de la realidad, en lugar de ver ante todo los positivos cuyo cultivo y desarrollo puede ser mucho más eficaz para alcanzar una mejor situación futura, que el empeñarnos en estar mirando, los elementos exclusivamente negativos.

Yo, a nuestro Ministro, le digo que si estos coloquios continúan en la forma que han empezado este año, le empeño mi palabra de que seguirán sirviendo lealmente a la verdad y que en ningún caso se servirán de la verdad, deslealmente. Nada más.

DERECHO TRIBUTARIO

XVII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Marzo, 1969)

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SU IMPLANTACIÓN EN ESPAÑA

por

D. FRANCISCO FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ
Inspector Técnico Fiscal del Estado

Iltmos. Sres.; señoras, señores: Quiero felicitar en primer término al profesor SAINZ DE BUJANDA porque, con lucidez implacable, acaba de situar los límites exactos del coloquio. Dentro de estos límites voy a procurar, al menos, desarrollar mi ponencia.

Confieso que cuando recibí el encargo de preparar una ponencia sobre la posibilidad -o imposibilidad- de implantar en España un Impuesto sobre el Valor Añadido, sentí cierta preocupación, porque siempre son preocupantes las opciones concretas sobre una realidad de todo aquello que, se presenta con cierto carisma de perfección en un plano teórico.

Recuerdo a un profesor norteamericano que decía: «Nosotros conservamos nuestro sistema fiscal, que es malo, no por que estemos de acuerdo con él, sino porque aún no nos hemos puesto de acuerdo sobre la forma de cambiarlo.»

Creo que el objeto de estos coloquios no es el de ponernos de acuerdo sobre la forma de cambiar nuestra imposición indirecta, pero sí el de pensar un poco sobre este tema. Con la esperanza de colaborar en este propósito, abriendo algunas interrogantes, aprovecharé la amable atención de ustedes para la presentación de la ponencia.

«Es importante no ser un perfeccionista en materias de reforma tributaria.» PROF. ALBERT HART

I OBSERVACION PRELIMINAR

Antes de hablar de la opción del Impuesto sobre el Va-los Añadido como una alternativa fiscal para España, es preciso fijar unos supuestos previos y hacer unas precisiones iniciales sin las cuales la discusión no tendría sentido.

El impuesto sobre el Valor Añadido del que vamos a hablar no es el tipo-renta, sino el tipo-consumo en su variedad llamada sustracción indirecta[1], y que en términos generales figura recogido en las Directrices de la C. E. E. de 11 de abril de 1967: De acuerdo con estas premisas, la misma denominación no es plenamente satisfactoria; el Impuesto sobre el Valor Añadido no es un impuesto sobre la producción, sino sobre la demanda final[2].

De esta forma se descarta en este trabajo el tema fuerte mente debatido en la literatura anglosajona de la inclusión del I. V. A. entre los impuestos directos, y si un Impuesto sobre el Valor Añadido establecido al mismo tipo sobre bienes de consumo y de producción y en el cual se haya deducido de la base impositiva la depreciación del capital es equivalente a un impuesto proporcional sobre la renta neta[3]. Este problema ha originado en la literatura anglosajona el planteamiento de la cuestión más concreta de si el I. V. A. puede ser un sustituto adecuado del Impuesto de Sociedades.

Para U. S. A., ECKSTEIN[4] observa ciertos efectos favorables que podrían derivarse de la adopción del I. V. A. sustituyendo al Impuesto de Sociedades: 1. mejor colocación del capital aumentando el porcentaje que se dedicaría a producciones de grandes beneficios; 2, aumento del ahorro de las empresas; 3, aumento de las exportaciones.

En idéntico sentido que ECKSTEIN, MUSGRAVE y RICHMAN[5] consideran que la sustitución del Impuesto de Sociedades por el I. V. A. produciría efectos favorables en la balanza de pagos. Por el contrario, SHOUP expresa; ciertas reservas indicando que ningún país ha sustituido nunca un impuesto sobre la renta por un impuesto de ventas[6].

Sin embargo, con referencia al propio sistema fiscal americano, otros autores como LINDHOLN creen que el I. V. A. podría ser incluido no como sustitución, sino conjuntamente con el Impuesto de Sociedades[7].

Es evidente que no ha sido ajena a esta preocupación la circunstancia de que los ajustes fiscales en frontera de los países europeos se han elevado estos años a medida que estos países convertían su antiguo sistema impositivo en el nuevo del I. V. A. Puesto que las reglas del G. A. T. T. no permiten la desgravación de los impuestos directos, la presión en U. S. A. para transformar la imposición directa en indirecta ha sido extraordinaria[8].

Sin que abandonemos del todo el tema de las repercusiones en el comercio internacional de la adopción del I.V.A., vamos a estudiar este tema, como se ha indicado antes, desde una perspectiva diferente.

---

1 V. más detalles sobre estas distinciones en SHour: Theory and background of the value-added Tax-Proceedings of the Forty—Eight. Annual Conference on Taxation of the National Tax Association 1955, Sacramento (California, 1956). También CLARA SULLIVAN: The Value Added Tax, Columbia University, 1965.

2 Cfr. MAX FRANK: Etude quantitative de certaines incidentes de l'instauration d'une I. V. A. en Belgique, «Cahiers Economiques de Bruxelles», núm. 35, 1967.

3 La bibliografía sobre este debate es muy abundante. V. sobre todo, entre lo más reciente, PETER MIESZKOWSKY, en «The Journal of Political Economy», junio 1967; MCKINNON, en «The Malayan Economic Rewiew», octubre 1966 y abril 1967. Este. autor defiende la sustitución indicando que equivale a una devaluación de la divisa. La recomendación se dirige a Singapur. V. la polémica con el profesor BIRD en la misma revista.

4 The role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Revenue System Princeton University Preso 1964, pág. 21.

5 En la misma obra que ECKSTEIN.

6 Ways and Means Committe, june 15 the and 16 the 1964. U. S. Gobernment Printing Office, Wáshington, 1964.

7 An approach to the introduction of the V. A. T. my Federal Gobernment. Proccedings of National Tax Association, 1965, pág. 517.

8 En el propio seno del G. A. T. T. los Estados Unidos han promovido la creación de un grupo de trabajo para estudiar la validez de estas rreglas, que consideran discriminatorias contra los países de imposición directa. El debate continúa en estos momentos. Véase sobre este tema el libro de la O. C. D. E. The border tax adjustments, París, 1968.

Nuestro país se encuentra, como algunos de los europeos, con un sistema tributario de fuerte porcentaje de imposición indirecta. El problema que se ventila no es el aumento de la imposición indirecta transfiriéndole nuevas piezas ni la creación de un sucedáneo para el Impuesto de Sociedades. Se trata simplemente de contestar a tres preguntas: a) si es necesario y conveniente mejorar nuestra imposición sobre el consumo; b) si esta mejora puede hacerse sobre el esquema del actual impuesto de tráfico de las empresas, y c) si en el caso de que se considere preferible una figura impositiva diferente, ésta debe ser la del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La simple formulación de estas preguntas nos obliga, si hemos de seguir un orden sistemático, a volver la vista a nuestro Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas.

II EL IMPESTO ESPAÑOL SOBRE EL TRAFICO DE LAS EMPRESAS

Nos hemos formulado en primer lugar la pregunta de si es necesario y conveniente mejorar nuestra imposición sobre el consumo; en otras palabras, antes de hablar de sustitución de una pieza del sistema tributario es preciso saber cómo ha funcionado, cuáles han sido sus defectos y cuáles son sus posibilidades de reforma interna.

Cuando están a punto de cumplirse los cinco años de vigencia del Impuesto sobre el Tráfico puede intentarse un examen crítico, que aquí debe ser necesariamente breve.

En primer lugar, el Impuesto sobre el Tráfico ha significado una indudable mejora de la situación anterior: se ha racionalizado notablemente nuestra imposición indirecta, simplificándose y reduciéndose la superposición de impuestos, ha aumentado su capacidad recaudatoria y ha permitido un reforzamiento de nuestra capacidad competitiva exterior a través de los ajustes fiscales en frontera.

Por otra parte, el Impuesto de Tráfico presenta las ventajas propias de la imposición en cascada: a) un tipo impositivo bajo, que no constituye incentivo al fraude; b) la ilusión financiera o efecto de que se paga menos impuesto que el realmente satisfecho, porque el vendedor piensa que lo transfiere al adquirente y el comprador que está incluido en el precio[9]; c) escasa complicación contable, que lo hace fácilmente adaptable a las pequeñas empresas; d) gran "capacidad productiva neta" por adoptar la expresión de KLEINJOHANN, porque el coste de administración fiscal y recaudación es mínimo.

Frente a estas ventajas, que en términos generales fueron tenidas en cuenta por el legislador de 1964 al tiempo de decidir por la clase de impuesto sobre ventas que mejor se adaptaba a las necesidades españolas[10], pueden señalarse los inconvenientes principales que presenta el Impuesto General sobre el Tráfico[11]:

1) Excesiva complicación jurídica de hechos imponibles y pluralidad de tipos. Este defecto no es, sin embargo, inherente a los impuestos en cascada y puede ser corregido fácilmente sin sustituir el impuesto.
2) Aunque el tipo es bajo, el impuesto en cascada presenta una considerable limitación recaudatoria. Como escribe DORSA[12], a partir de un tipo impositivo del 4 por 100 comienzan a producirse en la economía ciertas distorsiones que se agravan a medida que éste aumenta.

9 V. PUVIANI: Teoria delle illusioni finanziarie.

10 V. el memorandum presentado por el Gobierno.

11 Una dura crítica del Impuesto de Tráfico, La nueva alcabala, puede verse en FUENTES QUINTANA: El impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española, «Anales de Economía», núm. 5.

12 L'imposizione sul valore aggimto, Cedam, 1967.

En efecto, la facilidad de traslación del impuesto sobre las ventas es vital para su funcionamiento y constituye el límite real de sus posibilidades como instrumento de la política tributaria. Existe el peligro en caso contrario de que el impuesto se convierta en una parte de las estructuras de coste de las empresas. Para facilitar la traslación es preciso que exista la máxima neutralidad fiscal posible desde el punto de vista de la competencia: cada mercancía debe llevar la misma carga fiscal con independencia de la clase de firma que la haya producido y de las fases de producción, distribución y consumo[13].

De acuerdo con esta idea, FORTE[14] ha puesto de relieve la menor elasticidad del impuesto en cascada, en relación con los otros modelos de impuestos sobre las ventas, para afrontar los requerimientos de una mayor recaudación, a no ser que se acepte una distorsión mucho mayor en la colocación de los recursos y en los canales de distribución.

3) El estímulo a la concentración vertical. Es claro que cualquier impuesto en cascada estimula la concentración vertical de las empresas, puesto que discrimina contra los circuitos más largos de comercialización (generalización del mayorista) y disminuye la carga impositiva para las empresas integradas verticalmente al no gravarse el autoconsumo.

   Esta falta de neutralidad ha quedado demostrada en Alemania por las! investigaciones del Financial Research Institute de la Universidad de Colonia: con un tipo impositivo del 4 por 100, la parte del impuesto en el precio de varios productos de la industria del hierro, acero y textil varía del 5 por 100 al 15 por 100.

   Lo que no está tan claro desde POPITZ hasta hoy es que la concentración vertical sea un inconveniente en todos los países y circunstancias. Suele citarse a este respecto el caso de la industria alemana después de la Segunda Guerra Mundial, resurgida en un fuerte sistema de cascada. Pero si ciertamente no es posible fijar criterios de carácter general en este punto, no lo es menos que la integración vertical promovida por la cascada es normalmente artificial y no puede ser deseable.

   Por otra parte, en el caso del mayorista, como escribe SCHMSLDERS[15], el peligro de su eliminación existe sólo cuando su actividad económica es tan ligera que podría ser sin dificultad asumida por una fase anterior o posterior de la cadena tan pronto como conduzca a un ahorro suficiente del impuesto.

   El profesor ALBERS ha estudiado el mismo fenómeno, observando diferencias de 2 a 6, según que no exista integración vertical o que ésta sea absoluta[16].

   En España los tipos del Impuesto de Tráfico no han originado hasta ahora cambios estructurales de importancia en el sector industrial ni puede decirse que, aparte de algunos casos aislados, se haya generalizado un proceso de reconversión de cara al impuesto. En el sector comercial se ha observado un cierto aumento de las operaciones en comisión. Todo esto no excluye que una elevación de tipos impositivos produzca inevitablemente mayores distorsiones.

4) El gravamen de los bienes de inversión. Al resultar gravados tanto los bienes de inversión como los !de consumo y los servicios, el impuesto produce estos efectos perjudiciales: a) origina diferencias

[13] Cfr. SCHMOLDERS: Turnover Taxes.

[14] Foreing Tax Policies and economic growth. New York, 1966, pág. 488. Otro artículo del mismo autor en «National Tax Journal», 1966, pág. 338.

[15] SCHMOLDERS: Op. Cit.

[16] Gli effetti economici dei diversi sistemi di imposta nella cifra d'affari nei Paesi della C. E. E., cuaderno 3, Instituto per l'Economie Europea, Roma, 1961.

en el gravamen final total sobre los artículos de consumo; b) discrimina contra el uso de maquinaria y, por tanto, afecta a la productividad; c) deteriora la posición competitiva internacional de la empresa española y d) reduce la transparencia del impuesto.

El Informe Carter de Canadá ha hecho un serio estudio de estos efectos indicando que el impuesto sobre las ventas debe ser un impuesto únicamente sobre el consumo y que la desaparición del impuesto sobre los bienes de capital no sólo facilitará una mejor colocación de los recursos, sino que producirá el efecto de estimular el ahorro[17]. Dejáremos por ahora este punto para volver a tratarlo al referirnos al impuesto de valor añadido.

En España, a pesar del considerable paso qué representó el D. L. de 26 de julio de 1967, no puede decirse que se haya logrado eximir de impuesto los bienes de producción porque ello es imposible en el marco del impuesto en cascada.

5) Incertidumbre sobre los ajustes fiscales en frontera. Las actuales conversaciones tanto en la O. C. D. E.[18] como en el Grupo de Trabajo del G. A. T. T.[19], han puesto de relieve la enorme dificultad que representa para los países con impuesto en cascada el efectuar un cálculo exacto de los gravámenes compensatorios y de las desgravaciones a la exportación, no sólo por las distintas fases de producción y distribución, sino por el efecto de los llamados impuestos ocultos.

   Podría defenderse esta propia oscuridad de la cascada como un factor beneficioso para la posición competitiva de la empresa española, pero se trata de un campo donde cada vez será más difícil la libertad de maniobra y donde la exigencia de un mayor rigor será impuesta progresivamente por los organismos internacionales.

   Con todo lo anterior han quedado muy brevemente expuestas las insuficiencias y quiebras del actual Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas. Algunas de ellas pueden ser corregidas sin necesidad de suprimir el tributo; podría hablarse así de un impuesto en cascada "atenuado"[20]. Pero la mayor parte de los defectos del impuesto lo son como resultado del modelo escogido y sólo podrán obviarse en su totalidad optando por un impuesto sobre las ventas que cumpla los requisitos de capacidad recaudatoria, neutralidad nacional e internacional, sencillez administrativa y que actúe en favor de las fuerzas del progreso técnico y de la productividad[21].

   Probablemente ninguno de los "modelos" conocidos cumple absolutamente todos estos requisitos. Necesariamente la elección en política fiscal suele ser un "second best". Vamos a tratar en las páginas que siguen de analizar las ventajas para España de la adopción de una figura impositiva que a pesar de no ser nueva ha despertado en los últimos años oleadas de entusiasmo, a las que hay que sumar legiones de escépticos y de recelosos: el Impuesto sobre el Valor Añadido, inventado en Alemania, divulgado en su versión francesa, y convertido durante los últimos años por una serie de circunstancias, casi siempre extrañas a sus propios méritos, en permanente noticia de los derechos positivos y de la literatura fiscal.

---

17 Vol. II, pág. 151.

18 V. Border Tax Adjustments and Tax structures, París, 1968.

19 La documentación del G. A. T. T. es reservada hasta este momento.

20 FRITZ NEUMARK, en «The German Economic Rewiew», núm. 4, 1967, puntualiza que existía esta posibilidad en Alemania, pero la descarta como consecuencia de la opción por la C. E. E.

21 Cfr. sobre los requisitos de un óptimo impuesto sobre las ventas los estudios de los Grupos de Trabajo B y C de la C. E. E.

III UNA ALTERNATIVA FISCAL PARA LA 1MPOSICION INDIRECTA EN ESPAÑA: EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Puede deducirse de lo expuesto hasta ahora:

1. Que el actual Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, que funciona con tipos impositivos no elevados, no ha ocasionado hasta el momento graves distorsiones en la economía española y ha cumplido una importante misión actualizando nuestra caótica imposición indirecta.
2. Que, sin embargo, contiene graves defectos de origen que lo inhabilitan como instrumento idóneo para atender a las exigencias de una política fiscal moderna y que estos defectos y limitaciones se manifestarán más agudamente a medida que se haga necesario un mayor esfuerzo tributario.
3. Que a pesar de las posibilidades de corrección desde dentro del impuesto, la mayor parte de las deficiencias técnicas proceden del modelo escogido, la imposición en cascada, lo que obliga a optar para un futuro más o menos próximo por un tipo diferente de impuesto sobre las ventas que sea adecuado a las necesidades del país.

Si aceptamos las anteriores premisas, tres clases de impuestos sobre las ventas pueden sustituir con ventajas técnicas a nuestro impuesto sobre el tráfico: el impuesto sobre las ventas en fase única, el impuesto sobre las ventas al detall y el impuesto sobre el valor añadido.

Vamos a comparar en las páginas que siguen al I. V. A. con cada uno de los otros dos modelos, desde la perspectiva española, para emitir un juicio sobre las ventajas de la elección de esta figura como eje central de nuestra imposición sobre las ventas.

A continuación nos enfrentaremos con alguno de los problemas que su aplicación práctica puede presentar en España.

A) El I. V. A. y el impuesto al detall.

El profesor BIRD[22] suscribe el juicio emitido por el Carter Report sobre ambos impuestos: "Un impuesto sobre el valor añadido aplicado a la misma base y hasta el nivel de detall es precisamente lo mismo en casi todos los aspectos que un impuesto al detall de la misma base y tipo. En efecto, el uso de la forma de valor añadido sería como un sistema de retención (witholding) aplicado en el impuesto al detall".

Esta declaración hace la comparación entre ambos impuestos cuando se aplican a la "misma base", pero la primera cuestión que es preciso discutir es si el impuesto al detall y el I. V. A. se establecen sobre la misma base; porque es obvio que las bases serán siempre diferentes, a no ser que se adopten medidas en el impuesto al detall para evitar la acumulación del impuesto sobre inversiones, primeras materias, servicios de otras firmas, etc. Estas medidas consistirán lógicamente en permitir a las empresas comprar en suspensión del impuesto presentando certificados de exención a través de un sistema de licencias[23].

Esto quiere decir que en este aspecto el I. V. A. es claramente superior al impuesto al detall que grava inevitablemente muchas mercancías y servicios que intermedian en el proceso productivo.

Suponiendo que tal dificultad se haya superado, está claro que la carga fiscal en el producto final es la misma en ambos sistemas, pero es también evidente que las dificultades administrativas del sistema de licencias, identificación de mayoristas y detallistas, y el problema de los mayoristas que venden a consumidores, deben ser convenientemente evaluados.

---

[22] Sales Tax and the Cartel- Report, C. C. H. Canadian Limited, 1967, pág. 17.

[23] V. sobre este punto CLARA SULLIVAN: The value added tax, Columbia University, 1965; DIJE: Sales Taxation, University of Illinois, Pres Urbana, 1957.

Debe destacarse, sin embargo, que parte de estas ventajas del I. V. A. desaparecen si la aplicación del impuesto se reduce al ámbito mayorista-fabricante, pero en este caso aparecen otros problemas que serán estudiados más adelante.

Estamos ahora en condiciones de dar un paso más y hacernos una segunda pregunta: ¿ sería idéntico el efecto de ambos impuestos sobre los precios al consumidor ?

La opinión afirmativa de BIRD es ampliamente compartida en la doctrina. De acuerdo con esta tesis, el I. V. A. significa solamente el pago fraccionado del impuesto de ventas al detall (suponiendo que alcance esta fase).

Puede encontrarse cierto desacuerdo en JOHANSEN y en DUE. JOHANSEN[24] cree que el I. V. A. produce, unos precios más elevados porque el impuesto de las fases anteriores se incluye en el cálculo de los márgenes comerciales de las fases siguientes, aumentando así el valor añadido que se grava en estas fases. DUE[25] ha destacado el peligro del detallista aplicando sus márgenes a los «inputs» más el impuesto. Este fenómeno de «pirámide» produce un aumento en el precio de los bienes de consumo por encima del importe del impuesto. SULLIVAN[26] dice, apoyando esta opinión, que sólo un impuesto exigido a las ventas de la última fase evitaría el problema.

Sin embargo, esta opinión se basa en la suposición de que los márgenes se calculan incluyendo el importe del impuesto que ha sido exigido en las fases anteriores, pero tal suposición no ha sido demostrada. Lo único que puede afirmarse - fuera del ámbito de la teoría de los efectos económicos del impuesto- es que el I. V. A. proporciona más oportunidades en una estructura de mercado dada para aumentar los precios en efecto de pirámide con ocasión de la traslación del impuesto. El hecho es claro y constituye la más evidente ventaja del impuesto al detall sobre las demás formas impositivas, especialmente cuando el mercado —como sucede en el español— es propicio a tales efectos. Sin embargo, para prevenir estas distorsiones, puede ser útil una amplia campaña como la emprendida por el Ministerio de Hacienda francés, explicando el mecanismo del I. V. A., proporcionando tablas para el cálculo de márgenes y exigiendo que el impuesto aparezca separadamente en factura.

Se ha señalado como otro factor que puede cooperar a un mayor aumento de precios en el I. V. A., respecto al impuesto al detall, el hecho de que el capital circulante requerido es mayor y el interés del capital extra que se emplea puede ser trasladado a los precios.

Esta objeción es muy antigua. Muchos años antes del impuesto, Juan Bautista Say escribió sobre la traslación de los intereses a los precios. Sin embargo, la cuestión surge sobre todo en relación con algunas reglas del modelo francés del Impuesto sobre valor añadido como el «decalage du mois» y la «régle de butoir». Pero estas reglas no son inherentes al I. V. A., y, como ha escrito Due[27], es lástima que las complejidades del impuesto francés hayan sido consideradas como inevitables características de cualquier forma de I. V. A.

El propio autor ha subrayado otra característica del IVA. que puede originar precios diferentes que el impuesto de ventas al detall[28]: lo que el contribuyente debe al fisco no es lo que resulta de aplicar el tipo a la cifra de ventas menos lo pagado por la compra de estas mercancías, sino algo menos, puesto que también se deduce el total pagado por las compras de equipo capital. Se pregunta Due qué efectos produ-

[24] Public Economics, 1965, pág. 270.

[25] The Value Added Tax, «Western Economic Journal», 1965.

[26] Op. cit., pág. 266

[27] Art. cit., pág. 134.

[28] The Value Added Tax, «Western Economic Journal», 1965

cirá este hecho en los precios cuando varias firmas competidoras tengan diferentes ratios de compras de equipo/ventas gravadas.

Ciertamente que este problema no surge en la misma forma en el impuesto de ventas al detall, porque tales compras están exentas, pero lo que Due no explica es por qué cuando los ratios son diferentes, el sistema de deducción del Impuesto (I. V. A.) y el sistema de exención del Impuesto (Impuesto Detall) pueden producir distintos efectos en los precios. Una vez más habrá que acudir a las circunstancias del mercado y a la psicología del contribuyente.

En resumen de todo lo anterior, podemos concluir suscribiendo la opinión más generalizada que sostiene que ambos impuestos producen los mismos efectos económicos con independencia de la relevancia en cada caso de los factores de coyuntura económica, estructura del mercado y organización administrativa del impuesto. Por tanto, la elección entre uno u otro puede ser basada únicamente en razones de política general, oportunidad económica y administración fiscal.

Estas razones, que justifican nuestra preferencia por el I. V. A. en España respecto al impuesto al detall, son las siguientes:

a) El impuesto de valor añadido evita con mayor facilidad el gravamen de los bienes de inversión.
   La protección a la actividad inversora es mucho mayor en el I. V. A. y, como hemos visto antes, las dificultades de obtener estos resultados en el impuesto al detall son evidentes.
   Sin embargo, la cuestión de la utilidad de la exención de los bienes de inversión ha sido largamente discutida[29]. En un estudio del Ministerio de Hacienda alemán de 1958 se acusa al I. V. A. de discriminar severamente contra las empresas con mayor intensidad de empleo de mano de obra en favor de las empresas que utilizan con más intensidad bienes de capital.
   Antes hemos destacado los perjudiciales efectos del gravamen de los bienes de inversión. Quizá pueda decirse con Sullivan que en este caso el I. V. A. no es neutral en la relación inversión-consumo, pero puede aceptarse esta elección cuando la modernización de los activos de capital es condición mínima para el aumento de la productividad.
   En efecto, como ha subrayado Henry J. Bruton[30], la innovación favorable al capital produce efectos en la elección de técnicas que permiten una explotación de los recursos más efectivos que la que sería posible con una innovación neutral. En otras palabras, la inversión y la tecnología van unidas. Como la escrito Arthur Lewis[31], cuando más rápidamente aumenta el capital, mayor es la proporción de nueva tecnología incluida en el «stock» de capital.
   Puede concluirse afirmando que en términos generales el I. V. A. favorece la creación de economías de escala con la adopción de técnicas de producción de mayor intensidad de capital, lo que es un beneficio para la gran empresa, pero es también cierto que elimina las ventajas de la integración vertical, que normalmente es también característica de la gran empresa, no sólo en España[32].
   En resumen, ambos efectos pueden considerarse hoy beneficiosos en la actual circunstancia de nuestra economía.
b) El I. V. A. puede gravar los servicios sin que se produzcan efectos acumulativos. El sector servicios constituye una parte importante del Producto Nacional que puede ser gravado más fácilmente sin producir efectos acumulativos en el I.V.A.

---

29 V. SULLIVAN, DUE y BIRD, opS. Cit

30 Principles of Development Economics. Prentice Hall, 1965, pág. 35.

31 Development Planning, New York, 1966, pág. 159.

32 Cfr. ADELMAN: Concept and Statistical Measurement of Vertical Integration, «Business Concentration and Price Policy», N. B. E. R. Princeton University, 1955, pág. 281 y ss.

c) El problema de la exención de los pequeños detallistas.
El establecer como único sujeto pasivo del impuesto a los detallistas en una estructura de comercio tan atomizada como la española significa un esfuerzo gigantesco, a no ser que se excluya del impuesto a un gran número de pequeños detallistas.
Es más fácil articular esta exención en el I. V. A., porque el impuesto que se pierde es sólo el que corresponde al valor añadido por estos pequeños detallistas, y no el total importe de las ventas de éstos, como ocurre en el impuesto al detall.
Las dificultades administrativas de tratamiento de los detallistas se agudizan cuando éstos constituyen el único sujeto pasivo del impuesto. Su gran número y lo reducido de los promedios individuales de ventas eliminan prácticamente la figura de impuesto al detall como alternativa viable en España, a pesar de las indudables ventajas técnicas que presenta.
Con esto terminamos el análisis comparativo del impuesto de ventas al detall y el I. V. A. Las razones hasta aquí presentadas son suficientes para considerar al segundo como más ventajoso en una estructura socio-económica como la española actual; otros argumentos pueden ser esgrimidos, pero nos haremos cargo de ellos al exponer el impuesto monofase sobre mayoristas y fabricantes, puesto que pueden ser utilizados para ambos con idéntica fuerza.

B) El impuesto en fase fabricante-mayorista. Funciona este modelo con una gran simplicidad conceptual. Situados como dentro de un círculo los mayoristas y fabricantes, no pagarán impuesto las mercancías que entran en el círculo ni las que se transmiten dentro de él. Únicamente las mercancías que salen del círculo -por tanto, a detallistas o consumidores- están sujetas a impuesto.

Este modelo presenta frente a la cascada ventajas decisivas: idéntica sencillez administrativa, supresión de las distorsiones que origina el efecto acumulativo, mayor automatismo de los ajustes en frontera, exención de las adquisiciones de maquinaria y equipo capital.

Veamos seguidamente qué ventajas puede representar respecto a un impuesto de estas características el establecimiento de un I. V. A. en España:

a) Mayor riesgo de efectos de pirámide en él impuesto de una fase. Esta ventaja puede ser únicamente defendida si el I. V. A. llega hasta la fase de detall. En otro caso, ambos impuestos se mantienen a la misma distancia del consumidor final y producen los mismos efectos.
b) Problema de delimitación del concepto de mayorista en el impuesto de una fase. Sobre esta cuestión nos extenderemos más adelante, pero en todo caso el problema se ex-tiende al I. V. A. si no llega hasta el nivel de detallista.
c) Problema de determinación de la base en el impuesto de una fase. La base es el precio al por mayor, sea el vendedor un mayorista o un fabricante o incluso un gran detallista (ejemplo, en Suiza). Estos problemas son también comunes al I. V. A. que no alcanza el nivel de detall.
Estas dificultades han sido manifiestas en el Reino Unido, Australia, Suiza y Estados Unidos, donde se utilizan modelos del impuesto en una fase.
d) Mayor estímulo al fraude en el impuesto de una fase.
Supóngase el caso de un fabricante que adquiere materias primas por valor de 40, bienes de inversión y maquinaria por 30 y su valor añadido es de 30; total precio de ventas, 100. Imagínese que el mayorista que compra a 100 vende a 120 y el tipo del impuesto es de 10 por 100.
En el I. V. A. el esquema sería:

Fabricante		Impuesto
Primeras materias	40	4
Bienes de inversión	30	3
Valor añadido	30	
Precio	100	10 – (4 + 3) = 3
		10
Mayorista		Impuesto
Precio	120	12 – 10 = 2
En el impuesto de una fase:		Total 12
Fabricante		Impuesto
Primeras materias	40	–
Bienes de inversión	30	–
Valor añadido	30	–
Precio	100	
Mayorista		Impuesto
Precio	120	12

En el I. V. A. han pagado la cuota de 12 entre el proveedor de primeras materias cuatro, el de los bienes de inversión tres, el fabricante tres y el mayorista dos.

En el impuesto en una fase ha pagado 12 el mayorista.

Es evidente que se produce un mayor incentivo al fraude no sólo porque la responsabilidad del pago de la totalidad de la cuota recae sobre una sola empresa, sino porque en muchos casos esta empresa será el mayorista, con lo que la inspección se hace más difícil.

e) Mayores posibilidades de control en el I. V. A. El sistema de "cross control" es una de las mayores ventajas del I. V. A., aunque presente sus limitaciones. Si bien es cierto que este impuesto no elimina todas las posibilidades de evasión, y de ello se han ocupado algunos autores italianos [33], anticipándose al previsible ingenio de sus contribuyentes, debe decirse, en cambio, que las técnicas de control cruzado mecanizadas ofrecen grandes posibilidades en el I. V. A. y facilitarían en gran medida la comprobación del impuesto[34]. Estas técnicas no son posibles en el impuesto en fase única.

f) El I. V. A. facilita la imposición de los servicios, evitando al mismo tiempo los efectos de cascada. La importancia de este factor es evidente si se piensa que los servicios gravables suman 500.000 millones de pesetas respecto a un producto interior bruto de 1.220.000 millones[35].

g) En relación con lo anterior, el I. V. A. coloca en una posición más ventajosa a la empresa, puesto que al incluir en su ámbito muchas compras de bienes y servicios que son ajenas al impuesto en fase única (ejemplos: asistencia técnica, cesiones de patentes, adquisiciones de terrenos para construcción de fábricas, servicios, etc.) permite la deducción de la carga tributaria por estos conceptos, que en otro caso serían de cuenta de la empresa. En una palabra, el I. V. A. excluye cualquier elemento de "impuesto oculto" a incluirlos dentro de su ámbito y permitir la deducción.

Además de estas ventajas respecto a la imposición en fase única, y de las que se han recogido al tratar de la imposición en cascada, el I. V. A. es una seria opción para España desde la perspectiva internacional, que es necesario examinar con detenimiento.

[33] Cfr. SESSA: Mito e realtá nella TVA, "Rivista della Guardia di Finanza", 1967, pág. 287 y ss.

[34] Vide infra.

[35] Cifras de la Contabilidad Nacional de 1967 en pesetas del 1964.

C) El I. V. A. en el plano internacional.

Esta materia debe estar cubierta por algunas comunicaciones remitidas a la Semana, pero en todo caso es preciso dedicarle al menos unas líneas.

En el mapa europeo actual han adoptado este impuesto o están a punto de hacerlo: Francia, Italia, Bélgica, Holanda, Luxemburgo, Alemania, Dinamarca, Suecia, Noruega, Finlandia (que dispone de una figura impositiva muy cercana al I. V. A.).

Irlanda, el Reino Unido, Suiza y Portugal cuentan con impuestos en fase única.

Austria y España tienen establecida la cascada, pero Austria se encuentra en trance de modificación de su impuesto para acoger el I. V. A.

Realmente, la lista es suficientemente demostrativa. La razón fundamental, como ha escrito Eggert Moeller[36], es que este impuesto está siendo usado como "un recurso egoístamente competitivo" en estas direcciones:

1) Una parte importante de los impuestos especiales de consumo pueden ser incorporados al I. V. A., y podemos nosotros añadir que incluso otros impuestos que no tienen este carácter específico.
2) La recaudación por el I. V. A. constituye la parte más importante de la suma total recaudada.

Concluye Moeller que "con independencia de que a otros países les guste el I. V. A. o no, tendrán que introducirlo, bien porque sean admitidos formalmente como miembros de la Comunidad Económica Europea o porque la competencia internacional en máximas desgravaciones a la exportación les obligue a hacerlo".

El problema internacional del I. V. A. tiene para España una triple vertiente:

1) El I. V. A. no puede ser para España un estímulo fiscal a la exportación en el momento actual, sino, por el contrario, una fuente de problemas, como luego veremos, mientras no se proceda a un reajuste de las tarifas de desgravación a la exportación y de impuesto de compensación.
2) En contrapartida, cualquiera que sea la decisión final del actual Grupo de Trabajo del G. A. T. T. sobre ajustes fiscales en frontera que puede afectar al papel del I. V. A. como estímulo exportador, la imposición en cascada puede resultar muy comprometida si se adoptan medidas de regulación o se señalan "plafonds" a los ajustes en este tipo de impuesto. La posición más que minoritaria, singular, de España no es ningún buen presagio en todo este problema.
3) La adopción del I. V. A. por la C. E. E. como el instrumento más idóneo para la armonización fiscal - sólo formal por el momento- de la imposición indirecta, condiciona en gran medida la posición española. Este hecho del establecimiento del I. V. A. en el Mercado Común, con independencia de su expansión espectacular en Europa, constituye un factor nada desdeñable para las autoridades fiscales españolas, que necesariamente han de ir preparando nuestro sistema tributario de acuerdo con aquellos requerimientos[37].

---

[36] On the V. A. T. in Denmark and the European Economic Community and the renaissance of tax neutrality, «The Bulletin for International Fiscal Documentation», 1967.

[37] Cfr. sobre este aspecto del I. V. A. en la armonización internacional el excelente libro de RICARDO CALLE: El impuesto sobre el valor añadido, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1969. También cfr. FÉLIx DE Luis: La armonización fiscal en los países de la C. E. E., «XV Semana de Estudios de Derecho Financiero».

Son clásicos entre la abundante bibliografía extranjera el libro de SHOUP: Fiscal Harmonization in Cómmon Markets, Columbia University, 1967; el folleto de CLARA SULLIVAN: The search for tax principies in the European Economic Community, "International Program ín Taxation", Harvard Law Schoel, Cambridge, 1963, y los tantas veces citados estudios de Tinbergen y del Comité Neumark.

Recientemente, v. Atlantic Harmonisation, por HANS LIESNER, «The Atlantic Trade Study», London, 1968.

IV LOS PROBLEMAS DE UN IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN ESPAÑA

Hemos visto cómo, en líneas generales, la !figura del I. V. A. constituye la alternativa más sólida para reestructurar en España la imposición sobre el consumo. No es, ni puede ser, la panacea fiscal, ni tampoco puede resolver los problemas de equidad tributaria que han de ser tratados en la imposición directa y personal. Pero incluso sectores característicamente defensores de la imposición personal progresiva apoyan la compatibilidad de ésta con el I. V. A., encontrando en éste «ventajas apreciables»[38]. En efecto, no es en forma alguna indiferente disponer de una instrumentación lógica y racional de la imposición indirecta, para lo cual, como hemos defendido, el I. V. A. constituye un modelo adecuado.

Problema completamente distinto, y que debe ser decidido en base a criterios de oportunidad política y económica, es el del tiempo necesario para introducir con las debidas garantías una reforma de este tipo. La puesta en vigor del I. V. A. plantea un repertorio de problemas, algunos de los cuales serán analizados aquí en sus líneas generales, que obligan a un estudio cuidadoso y detallado.

No todos han valorado en la misma forma estas dificultades. Kaldor[39], por ejemplo, recomendó el I. V. A. incluso a los países africanos presentes en la III Conferencia de Réhovoth. Pero con una visión menos optimista, es justo reconocer que tales dificultades existen. Vamos a referirnos a ellas en las páginas que siguen, únicamente en sus aspectos más generales, porque algunas serán objeto de tratamiento en extenso en las respectivas comunicaciones.

Los problemas de la implantación en España del I. V. A. son: a) económicos, como las cuestiones de la repercusión en los precios de los efectos en la capacidad exportadora de la empresa española; b) de administración fiscal, como el problema de los pequeños contribuyentes, la inclusión del sector de detall, artesanos, contabilidades, inspección; c) de técnica impositiva, como el de las medidas de transición del impuesto de cascada al I. V. A., butoir, decalaje, prorratas, etcétera; d) mixtos, como el problema del ámbito del impuesto, donde se plantean cuestiones económicas, políticas, de administración fiscal y de técnica impositiva.

Tales problemas no son insolubles. Pero el establecimiento en España del I. V. A. con probabilidad de éxito requiere un análisis detallado y conjunto de todo el repertorio para que el impuesto sea coherente consigo mismo y con el resto del sistema tributario y cumpla eficazmente con su papel de pieza principal de la imposición indirecta interior española.

En las páginas que siguen se intentará ofrecer posibles soluciones o al menos presentar las vías de acceso más seguras para superar estas dificultades.

V EL ÁMBITO OBJETIVO

Si los problemas derivados del ámbito subjetivo de aplicación del I. V. A., es decir, la empresa: su dimensión media, infraestructura contable, procedimiento de estimación para la pequeña empresa, etc., son cuestiones fundamentalmente técnicas, los problemas de su ámbito objetivo de aplicación incorporan a la vez una fuerte carga de consideraciones políticas que las hace de más difícil tratamiento en un análisis general.

Por otra parte, el ámbito objetivo incluye siempre consideraciones subjetivas derivadas de la naturaleza del impuesto: siempre se tratará de saber, por ejemplo, cuando se establece un sistema de exenciones, si se están protegiendo los productos de un determinado sector o aquel sector por sí mismo.

[38] Un futuro para España: la democracia económica y política, prólogo de SANTIAGO CARRILLO, Colección Ebro, París, 1967, pág. 151.

[39] Les problémes fiscaux et monétaires dans les pays en voie de développment Dunod, París, 1967, pág. 211.

En principio, puede arrancarse de una consideración macroeconómica: la materia imponible en el I.V.A. es en principio el valor añadido bruto (1.372.587 millones de pesetas en la economía española)[40]. La delimitación del ámbito objetivo implica en términos generales determinar una segunda cifra, que es el valor añadido fiscal, es decir, la base global del impuesto. La aplicación de tipo a esta base nos proporcionaría la cuota impositiva ideal del V. A. T.

Algunas delimitaciones proceden de la mecánica general del I. V. A.: incorporación de las importaciones, exclusión de las exportaciones y de los bienes de inversión. De esta precisión resulta la consecuencia expuesta líneas arriba: el I. V. A. equivale, en principio, a un impuesto monofase sobre los bienes de consumo nacional.

Una segunda delimitación procede de la fijación de un límite en las fases del impuesto. El I.V.A. puede terminar a nivel de mayorista, en cuyo caso los efectos se aprecian fácilmente deduciendo el valor añadido de la fase excluida[41].

Para apreciar claramente los aspectos específicos que esta cuestión del ámbito objetivo del impuesto tiene en el I. V. A. sería preciso un análisis detenido de las peculiaridades de su sistema de exenciones. Tal estudio no es posible en este trabajo, pero sí podemos resumir sus efectos generales[42]:

1. Efecto recuperación: la exención o bonificación en las primeras fases se anula al actuar el impuesto sobre las fases siguientes, excepto si en éstas se mantiene el mismo tipo o exención.
2. La exclusión del ámbito del impuesto impide, a quien resulte bonificado, el reembolso del impuesto que ha gravitado en las fases previas y que ha recibido en sus compras, a no ser que se permita la devolución del impuesto no deducible, estableciendo el llamado "tipo cero"[43].
3. La exención, la bonificación o el tipo reducido puede producir los efectos anteriores si el tipo reducido no produce una cuota suficiente en esta fase para deducir el impuesto pagado por las compras.
4. Como consecuencia de los efectos anteriores, la exención puede originar un aumento de precio de los productos al consumidor.

En definitiva, si la exención representa en el I. T. E. un coste fiscal, esto no sucede siempre en el I. V. A., donde únicamente se retrasa el ingreso de la cuota en el tesoro.

Todo esto obliga a considerar con suma atención el tratamiento de las exenciones. No debe olvidarse el cambio de óptica que exige este impuesto: quien recibe la exención no tiene obligación de pagar impuesto en sus ventas, pero no puede deducir el que realmente ha satisfecho en sus compras. El que recibe una exención se convierte en un consumidor final por sus «inputs» de bienes y servicios.

Lo que antecede determina una consecuencia de gran interés: los problemas de exención desbordan normalmente las fronteras de la pura técnica del impuesto, pero en el I. V. A. el mecanismo propio del impuesto facilita la solución de las cuestiones políticas que la presión por las exenciones plantea hoy a la política fiscal española. Esta presión llega a alcanzar cifras realmente impresionantes. Piénsese que en el actual I. T. E., con una recaudación de 23.000 millones. de pesetas en 1967, el coste fiscal de las exenciones se calculaba en cerca de 14.000 millones.

EL I. V. A. representa en este aspecto una ventaja indudable. No es fácil insertar más o menos

[40] Contabilidad Nacional de España, 1966.

[41] V. infra el estudio de este problema.

[42] V. un estudio de este tema en TRISTANO GAMBINI: Principi e structura dell'imposta sul valore aggiunto, «Dirito e Pratica Tributaria», 1967; PORTE: «National Tax Journal», diciembre 1966; SESSA: op. Cit.

[43] V. JEAN-ROGER KAUFMANN: La réforme de la T. V. A., Dunod, Paris, 1969.

arbitrariamente regímenes excepcionales dentro de su maquinaria, ni tampoco la simple exclusión supone por sí misma, como hemos visto, un trato fiscal favorable.

Ello no implica que el I. V. A. resuelva por sí solo los problemas de su propio ámbito objetivo; la articulación de este impuesto en España obligará, como en los demás países, a efectuar una serie de opciones, a veces políticas, a veces técnicas o económicas para delimitar el ámbito objetivo del impuesto. El tema es de una enorme complejidad. Desde la perspectiva de este trabajo, que pretende investigar los condicionantes para la implantación en España del I. V. A., bastará indicar las líneas generales de estas posibles decisiones:

1. Exclusión de ciertos sectores del ámbito del I. V. A. Los componentes de estos sectores quedan así convertidos en consumidores finales por sus "inputs" sujetos al impuesto, pero no pagan impuesto por sus ventas y servicios.
   Cuáles puedan ser estos sectores en el caso español es problema que no puede ser afrontado en estas páginas. Existe, sin embargo, en el Derecho comparado un cierto denominador común que puede ser tenido en cuenta; un significativo número de países excluyen: el transporte, las profesiones liberales, los servicios de comunicaciones, las operaciones bancarias y de seguros, la enseñanza. Existe también cierta unanimidad en limitar el I. V. A. al tráfico de las empresas, aunque se advierten excepciones como resultado de la conveniencia de deducir las compras por activos inmobiliarios. Ello ha hecho incluir en varios países las compras de ciertos bienes inmuebles por las empresas, y la solución podría estudiarse para el caso español.
2. Protección de los precios de determinados productos. Para ello pueden emplearse dos técnicas: a) tipos reducidos para ciertos productos. Estos tipos deben estar calculados de tal forma que no se produzcan los efectos antes aludidos. En Alemania, por ejemplo, se preparó una lista de 57 artículos; b) declarar la exención para ciertos productos y permitir después el reembolso del impuesto no deducible, empleando el "tipo cero".
   En cualquier caso, esta especificación por productos del ámbito del impuesto puede estar afectada por razones muy varias: defensa de precios en artículos de primera necesidad, disminuir el precio de las materias primas que son "inputs" para cierto sector excluido del I. V. A. y, por tanto, sin posibilidad de deducciones (agricultura en Francia, etc.).
3. Inclusión de ciertos sectores en el I. V. A., pero utilización de técnicas que permitan su exclusión de los efectos del impuesto.
   Como hemos visto, la simple exclusión del ámbito del I. V. A. no resuelve todos los problemas. Existe algún sector cuyo tratamiento por vía de simple exclusión es insuficiente y cuya importancia requiere un análisis especial en España. El caso más claro es la agricultura. A su tiempo hablaremos del comercio al detall y del sector servicios.

La solución del problema de la agricultura en el I. V. A. admite, en principio, estas dos soluciones:

1) Solución alemana[44]: la agricultura se incluye en el ámbito del impuesto. Se le aplica un tipo reducido a sus ventas y se permite deducir como cuotas impositivas pagadas una cantidad fijada a "forfait" calculada en el 50 por 100 de sus ventas al tipo del doble del anterior.
   Es decir, si el agricultor vende 1.000 unidades, pagaría, por ejemplo, 50 al tipo del 5 por 100, pero se le permitiría deducir 500 como compras al tipo del 10 por 100. El resultado es que paga cero. Se permite a los agricultores que opten por el sistema normal en vez de la deducción "forfait".

[44] El proyecto italiano se inspira en la misma línea.

2) Solución francesa[45]. Es enormemente complicada como consecuencia de la superposición de diversos sistemas, pero a los efectos que aquí interesan consiste en lo siguiente: el agricultor puede optar por la sujeción o no al impuesto. En caso que se decida por la exclusión se beneficia de una subvención por todas las ventas de productos agrícolas. realizadas a industriales o comerciantes sujetos al impuesto. Esta subvención representa el promedio de los impuestos que soporta la agricultura. La obligación del pago de esta subvención corresponde al comprador, con lo que se libera al agricultor de toda obligación contable.

La solución francesa está en línea con la que propone la Tercera Directiva de la C. E. E. de una forma muy detallada[46]: el resto de la cuota la ingresa el comprador en el Tesoro.

¿Qué solución puede adoptarse para la agricultura española?

Dejando de lado toda la problemática de fondo de la estructura del campo español vamos a aceptar, a estos efectos, su realidad actual. En España existen 2.833.824 explotaciones agrarias[47], con una distribución que permite trazar las curvas de Lorenz que acreditan el índice de concentración más alto de Europa[48].

DISTRIBUCION NACIONAL DE LAS EXPLOTACIONES AGRARIAS						
Intervalos Has.	Número	%	Superficie	%	% acumulados	
					Explotaciones	Superficie
0- 2,9	1.47.763	52,5	1.751.459	4,0	99,8	99,9
3- 4,9	348.581	12,3	1.373.950	3,1	47,3	95,9
5- 9,9	411:111	14,5	3.083.332	7,0	35,0	92,8
10- 19,9	297.618	10,5	4.646.270	10,0	20,5	85,8
20- 29,9	111:957	3,9	2.798.925	6,4	10,0	75,3
30- 49,9	82.481	2,9	3.299.240	7,5	6,1	689
50- 69,9	30.573	1,0	1.834.380	4,2	3,2	61,4
70- 99,9	20.170	0,7	1.714.450	3,9	2,2	57,2
100-149,9	16.163	0,5	2.020.375	4,6	1,5	53,3
150-199,9	7.846	0,2	1.373.050	3,1	1,0	48,7
200-299,9	8.638	0,3	2.159.500	4,9	0,8	45,6
300-499,9	7.896	0,2	3.158.400	7,2	0,5	40,7
500-999,9	6.148	0,2	4.813.500	11,0	0,3	33,5
1.000 y más	4.609	0,1	9.864.136	22,5	0,1	22,5

Fuente: Primer Censo agrario de España. Resultados provisionales. Primera parte. Totales provinciales, I.N.E.,Madrid,1963, págs. 30-31.

Los datos del Ministerio de Hacienda aportados en el Congreso Sindical daban un total de 3.350.000 agricultores a efectos de contribución rústica. Esta es una realidad de la que es preciso partir[49].

45 V. T. V. A. en agriculture, prólogo de M. ORTOLI, 1968; DELORME, en La reforme de la T. V. A., Dunod, París, 1969.

46 Proposition de troisieme directive du Conseil en matiére des legislations des Etats membres relatives aux Laxes sur la chiffre d'affaires, Commision des Communantes Europiens, 1968.

47 Primer censo agrario de España.

48 V. JUAN ANLLÓ: Estructura y problemas del campo español, "Cuadernos para el Diálogo", Madrid, 1966.

49 En Francia existen 1.800.000 explotaciones.

El I.V.A. es evidentemente un factor que puede impulsar la productividad y la modernización de las explotaciones agrarias; pero, a la vista del cuadro anterior, no debe pensarse en su aplicación general a la agricultura española. Puede ser, en cambio, asimilable por las medianas y grandes explotaciones en ciertos sectores de regadíos, exportación, etc.

Al sistema alemán, que convierte al agricultor en sujeto pasivo del impuesto aunque no resulte incidido, es impensable en la actual fase de nuestra agricultura con carácter general. Si el nivel contable de nuestra empresa industrial y comercial es una grave objeción al I. V. A. en España, pocos argumentos son necesarios para demostrar que la situación de la agricultura española de hoy excluye cualquier solución de este tipo a niveles absolutos.

Quizás las líneas directrices de un tratamiento "posibilistas" de nuestra agricultura podría ser:

1) Inclusión forzosa de los agricultores que realicen operaciones industriales o comerciales.
2) Posibilidad de opción por el régimen general para todos los demás. Este régimen general podría ser aligerado en algunos casos por el empleo de "forfaits" sobre sus deducciones por compras. Interesa a través de este procedimiento favorecer la integración de nuestras empresas agrícolas en el cuadro del I. V. A.
3) Para el resto de la agricultura española, que no opte por el impuesto, la aplicación del régimen de subvención pagada por el comprador de sus productos al tiempo del pago del precio, para compensarles por el impuesto realmente satisfecho. La última fórmula francesa, y la Directiva representan una vía útil para resolver este problema. Una vez más será preciso el empleo de "forfaits" para calcular la incidencia en las compras. Quedará siempre la duda de que las circunstancias del mercado permitan a nuestros agricultores beneficiarse en todo caso de estas deducciones.

VI LA INTRODUCCION DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EL NIVEL DE PRECIOS

El establecimiento de un Impuesto sobre el Valor Añadido ha constituido en todos los países una fuente nueva de problemas para la Administración, pero quizás ninguno de ellos tan preocupante como el fantasma de una posible elevación en el nivel de precios.

Los resultados de la experiencia no han sido idénticos ni las circunstancias parecidas en los países que han operado el cambio. Por otra parte, la diferente coyuntura de cada momento, el estado de la imposición indirecta de la que se parte, el nivel de los ajustes en frontera para los precios de exportación, las tendencias peculiares y de psicología de cada mercado constituyen otras tantas variables que hacen muy difícil un pronóstico válido. El nivel respectivo de elementos estadísticos y técnicas de sondeo hacen a su vez que la calidad de cualquier estudio especializado sobre el tema varíe mucho, de un país a otro.

Aunque tal clase de trabajo queda fuera del alcance de esta ponencia, se puede intentar un análisis de los aspectos fundamentales del problema, al menos para intentar obtener alguna conclusión de carácter general.

En primer lugar, vamos a aceptar la clásica premisa de que "los consumidores cargan en los impuestos sobre el consumo". Eludimos el planteamiento en este lugar de la polémica disputadísima sobre la traslación de estos impuestos. En resumen, como dice MUSGRAVE, se trata de una cuestión empírica que es muy difícil resolver en términos de pura teoría por la multitud de factores que pueden intervenir.

ROLPH, BREAK, BUCHANAN y SOMERS han atacado la tesis tradicional, que, sin embargo, continúa siendo defendida con diversas matizaciones por RICHARD, MUSGRAVE y JOHN DUE, quien es todavía quizás el especialista más acreditado en esta materia.

El tema ha adquirido dimensiones políticas al ser aprovechada la crítica de la teoría de la traslación por Estados Unidos en la O. C. D. E. y el G. A. T. T. para atacar la tesis de la imposición en destino de la imposición indirecta. La argumentación se ha completado con la discusión del tema de la traslación de los impuestos directos[50].

No es nuestro propósito reproducir aquí los argumentos en favor y en contra[51]. Simplemente aceptaremos la tesis tradicional como una hipótesis de trabajo, que además cuenta con indudable apoyo doctrinal. Como escribe MUSGRAVE[52], mientras un impuesto quede confinado a los bienes de consumo y los bienes capital queden libres del impuesto, el peso del tributo decae en el consumidor, al menos a corto plazo, con independencia de la dirección de los cambios de precios.

La conclusión de DUE[53] es plenamente favorable a la tesis tradicional: "el ajuste tendrá lugar fundamentalmente a través de un aumento en el precio de los productos de consumo final".

Aceptando estas premisas, vamos a suponer:

1. Que el impuesto alcanzara únicamente hasta la fase de comercio al por mayor incluida.
2. Que los productos de primera necesidad, van a resultar prácticamente excluidos a través del correspondiente mecanismo administrativo.
3. Que el Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque absorba en su seno parte de nuestra imposición indirecta sobre el consumo no pretenderá obtener una recaudación mayor que la suma de los impuestos a los que sustituya. En otro caso parece obvio que se producirían aumentos de precios, a no ser que se hicieran ajustes con los impuestos directos (por otra parte, con pocas probabilidades de éxito).

Con los anteriores datos, un estudio especial de la incidencia de precios de un Impuesto sobre el Valor Añadido que sustituya a la imposición en cascada puede hacerse desde una doble vertiente, macroeconómica o microeconómica.

En cualquier caso será preciso partir de dos hipótesis previas: cuál sea el valor añadido fiscal y cuál el tipo impositivo.

El valor añadido fiscal (base global del impuesto) viene determinado por las normas jurídicas que definan su ámbito objetivo y subjetivo y por las reglas de aplicación del impuesto. Como hemos indicado antes, determinadas fases y sectores que integran el valor añadido bruto no forman parte del valor añadido fiscal.

[50] La tesis americana es, evidentemente, correcta: ni es cierto que los impuestos indirectos se trasladan "siempre" a los precios en un ciento por ciento, ni es cierto que los impuestos directos no se trasladan «nunca» a los precios en ningún porcentaje.

[51] Un excelente resumen en Border Tax Adjustments and tax structures, O. C. D. E., París, 1968, págs. 71 y ss.

[52] Theory of Public Finance.

[53] Sales Taxation and the consumer, «American Economic Review», diciembre 1963.

El valor añadido fiscal nos vendrá dado por una fórmula de esta clase[54]:

VAF = DF— (I+i+v+E+e)
VAF = valor añadido fiscal
DF = demanda final
I = inversión pública I = inversión privada E = exportaciones e = exenciones v = variaciones de «stocks»

En la economía española la fórmula se expresaría así en millones de pesetas[55]:

VAF = 1.490.000 — (289.000+53.000+75.000+e).

El último apartado, que hemos llamado "e", precisaría una determinación contando con la estructura legal prevista para el impuesto. Serían afectados varios sectores, como transportes, comercio al detall, agricultura, enseñanza, Banca, profesiones liberales y ciertos servicios. Esta lista está lógicamente en función del ámbito del impuesto.

Una vez determinado el valor añadido fiscal, el tipo vendrá dado, siempre que se pretenda mantener la recaudación anterior, y aceptando idénticos niveles de fraude, por la relación:

$$\frac{\text{Recaudación I.T.E. + recaudación impuestos indirectos absorbidos}}{\text{Valor añadido fiscal}}$$

La relación antes expresada necesitarla varias correcciones, porque: a) parte de la inversión podría resultar exenta del I. T. E. si se renovara la vigencia del D. L. de 1967 o de otra norma de parecidos efectos; b) la exportación está sujeta al I. T. E. aunque resulte desgravada.

A su vez el problema del tipo se desdobla en multiplicidad de problemas, si se acepta la necesidad de introducir una relativa variedad de tipos, como ha sucedido en mayor o menor medida en el Derecho comparado.

Desde el punto de vista macroeconómico, la comparación sectorial de la incidencia actual del I. T. E., con la prevista del I. V. A. deducida de las anteriores hipótesis, sobre los mismos sectores, nos puede ofrecer unas cifras indicativas de los posibles efectos de la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en los precios.

[54] Sobre estos problemas de fijación de base y tipo, v. General Report of the Sub. Groups A, B and C. «The E. E. C. Reports on tax Harmonisation», Amstertam, International Bureau of Fiscal Documentation, 1963.
Suoup: Fiscal Harmonisation in Common Markets, Columbia University, 1967. Hay un comentario crítico de CLARA SULLIVAN en las págs. 204 y ss. de este libro.
DORSA: Op. Cit.
MAX FRANK: Etude quantitative de certaines incidences de l'instauration d'une I. V. A. en Belgique, «Cahier Economiques de Bruxeles», núm. 35, 1967.

[55] Agrupamos consumo público y privado e inversión pública y privada. Datos de tablas «imput output» de 1965.

Tal estudio no puede ser materia de la Ponencia, pero es posible, sin embargo, anticipar algunos efectos que la lógica interna del impuesto debe producir:

a) Desde el punto de vista del nivel general de precios, al sustituirse un impuesto en cascada por un Impuesto sobre el Valor Añadido, los precios se alterarán precisamente porque el I. V. A. es neutral y el consumidor final recibe la misma carga fiscal, con independencia de los circuitos de producción y distribución.

   Al restablecer el I. V. A. una neutralidad que no existía en el impuesto en cascada, los precios sufrirán alteraciones en relación directa con el grado de integración de los diferentes sectores[56] y de la parte que los mismos dediquen a inversión.

   Si los precios fueran igualmente elásticos al alza y a la baja, ningún resultado apreciable se observaría en su nivel general, teniendo en cuenta además el bajo tipo actual del I. T. E. Pero nuestros precios son acusadamente rígidos a la baja, se forman en un estructura acusadamente monopolística y es difícil que se compensen unos a otros.

b) La protección fiscal que el I. V. A. introduce respecto a la inversión, muy superior a la del D. L. de 26 de julio de 1967 y producirá un desplazamiento de presión fiscal de la inversión al consumo, que es de cierto relieve a pesar del escaso volumen relativo de aquélla en España. En este sentido, MAX FRANK pronosticaba para Bélgica que ha pasado al I. V. A. desde un impuesto en cascada, un aumento de carga fiscal en el consumo privado y público, aunque esté distribuido más equitativamente por la neutralidad mayor del impuesto[57]. Es consecuencia lógica de esta desgravación, que se beneficiarán en mayor grado de la misma aquellos sectores o empresas donde la inversión de capital sea más importante, con lo que el I. V. A. favorece en este aspecto a la creación de economías de escala y, por tanto, a la gran empresa[58].

c) Por lo que se refiere al sector exterior, es preciso tener en cuenta: 1) que nuestros ajustes en frontera no pueden adecuarse exactamente a la realidad de la carga fiscal de cada producto por la dificultad inherente al impuesto en cascada; como el I. V. A. actúa automáticamente, se producirán diferencias en aquellos productos desajustados en la actualidad. Si estas diferencias son grandes, los efectos en los precios de nuestro sector exterior pueden ser considerables, lo que afectará a la posición competitiva de la economía española; 2) aun suponiendo una exactitud absoluta en los ajustes, la neutralidad del I. V. A. producirá diferencias de precios interiores -no hablemos ahora de aumento-, que afectarán igualmente a nuestro comercio exterior.

El estudio microeconómico de la incidencia del nuevo I. V. A. en los precios obliga a comparar la incidencia actual del I. T. E. en las rúbricas del coste de la vida y la previsible aplicando el modelo proyectado del I. V. A.[59].

Este estudio se ha efectuado en los países, previamente al establecimiento del impuesto, y es del mayor interés su análisis en España[60].

---

[56] V. sobre este punto el Rapport General des Sous Groupes A, B y C, pág. 23.

[57] Op. cit

[58] V. sobre este punto SERGIO BRUNO: Effetti dell' I. V. A. in mercati non concurrenziali, en el libro Studi sull' imposta sul valore aggiunto, Giuffré, Milano, 1968.

[59] V. sobre Italia los Studi citados y la bibliografía recogida en los mismos. Además existe un estudio del Instituto per 1'Economia Europea, Calcolo delle variazioni dei getti fiscali settoriali consequenti all transformazione dell'I. G. E. in imposta sul valore aggiunto, Centro di Studi e Piani Economici, Roma, 1966.
En Bélgica, MAX FRANK, Op. Cit.

[60] En este punto tiene gran importancia la estructura de tipos del impuesto. En el estudio de MAX FRANK la incidencia en precios es mucho Menor empleando pluralidad de tipos.

La cuantificación de la posible incidencia y la adopción de las medidas necesarias para contenerla son tareas fundamentales y previas a la adopción del I. V. A. en España. La experiencia reciente en Holanda[61] es un dato a la vista que debe hacernos meditar. Poco más puede decirse con carácter general sobre este problema aparte de la necesidad de un estudio serio, detenido y riguroso.

Sobre la eficacia de las medidas administrativas, el Report de la C. E. E. a que antes hemos aludido se muestra optimista:

"No hay duda de que los efectos sobre el nivel de precios de un cambio del sistema fiscal dependerán en gran parte de la situación económica existente en el momento del cambio de régimen. Pero no debe excluirse que la adopción de medidas de intervención por la Administración podrá contener en límites razonables los efectos sobre los precios que resultan de un cambio de sistema impositivo".

¿Cuáles pueden ser estas medidas precautorias? En líneas generales, las siguientes:

1. Precisión en el cálculo del tipo del impuesto y regulación cuidadosa del régimen de los productos de primera necesidad.
2. Preocupación por los efectos psicológicos del nuevo impuesto, que muchas veces, como se ha dicho de la última reforma francesa, es a veces "no la causa, sino la ocasión" de los aumentos de precios[62].

   Ante un cambio, el contribuyente tiende a protegerse en los primeros 'momentos elevando los precios. Para evitar este fenómeno es preciso un amplio esfuerzo de información. En Francia, para la última reforma, se han efectuado contactos directos con más de 600.000 empresarios.
3. La regulación detallada del régimen transitorio de "stocks" e inversiones.

   Este es un tema que merece un estudio mucho más detallado del que puede ofrecerse en estas páginas. El paso de un sistema de cascada a un sistema de valor añadido produce unas necesidades de ajuste que son importantes a efectos de la incidencia en los precios y en la coyuntura del nuevo impuesto.

   En el impuesto en cascada no se deducen los impuestos anteriores, bien sobre el propio producto, bien sobre las adquisiciones de bienes o servicios empleados en su producción. En el I. V. A. se permite esta deducción. Esta diferencia de trato produce diferencias en cuanto a la actitud de los empresarios a la vista del nuevo impuesto con relación a sus inversiones y "stocks".

   En cuanto a las inversiones, es evidente el beneficio de su aplazamiento hasta la entrada en vigor del nuevo impuesto.

   Si éste se presenta además en el contexto de una situación inflacionaria, su aparición puede desencadenar una repentina elevación de la tasa de inversión en el país.

   En las Directrices de la C. E. E.[63] se establecen normas muy amplias, que incluyen estas opciones: a) no autorización de la deducción en ciertas circunstancias; b) deducción prorrata "temporis"; c) deducciones forfatarias para bienes de inversión no totalmente depreciados en el momento de la entrada en vigor del nuevo impuesto.

   En todos los países estas normas de transición revisten gran importancia. En alguno, como en Francia, al pasar de su antiguo al nuevo I. V. A., el número de disposiciones ha sido verdaderamente abrumador[64].

---

[61] Los expertos holandeses calcularon un alza de precios de 1,9; el alza real ha sido del 7 por 100.

[62] JEAN FIERRE FOURCADE, en La reforme de la TVA. Dunod, París, 1969, pág. 96.

[63] Art. 17. Segunda Directriz

[64] V., por ejemplo, Comunicación núm. 7 de C. N. O. F. de 10 de marzo de 1967; D. 1 de febrero de 1967. «Notas Informativas» de 3 de febrero, 10 de enero y 30 de agosto de 1967.

En España las medidas transitorias deberán fijar un período de tiempo sujeto al régimen especial que se establezca y adoptar tipos "forfait" para las deducciones.

Quizá la prórroga y ampliación de la deducción establecida en el D.L. de 26 de julio de 1967 permitiría facilitar el paso de un sistema a otro. En cuanto a los "stocks" de mercaderías, caben dos soluciones extremas: a) no conceder deducción para' las ventas efectuadas después de la entrada en vigor del I. V. A., puesto que el impuesto pagado en las compras no fue el propio I. V. A., sino el antiguo Impuesto de Tráfico. Esta solución forzará a la venta precipitada para evitar la sujeción al tipo más alto del I. V. A., sin deducciones de ninguna clase; b) la deducción completa del impuesto pagado en las compras, aunque la venta se efectúe después de la entrada en vigor del I. V. A. En este caso, la aparición del nuevo impuesto no produciría tan importante conmoción, pero se plantea el problema de la fijación de la incidencia del I. T. E.: sobre cada producto.

Una vez más las "deducciones forfatarias" o cifras globales, de acuerdo con los «stocks" poseídos en determinada fecha, han sido aceptadas por las Directrices de la C E. E.[65].

En Francia, a través de una regulación complicada, se ha permitido una deducción frente a la cuota total del I. V. A., distribuida en cinco años, penalizando cambios anormales en los "stocks"[66].

En Alemania, el contribuyente tiene una opción entre: 1) el tipo de desgravación fiscal a la exportación de cada producto en mano el 31 de diciembre de 1967; ó 2) tipos promedios para ciertas categorías de "stocks".

En España evidentemente es más aconsejable una solución del segundo tipo, fijando tarifas "forfait" de acuerdo con la incidencia presunta en las diferentes clases de "stocks" del Impuesto sobre el Tráfico.

En todo caso, la incidencia relativa del I. T. E. y del I. V. A. en cada producto y la exactitud del «forfait» condicionarán, aparte de razones de coyuntura, la conducta del empresario.

4. Establecimiento de reglas de facturación exigiendo que el impuesto figure separadamente, permitiendo así a los empresarios sus cálculos de costos y márgenes y evitando posibles efectos de pirámide.
5. Quizás podría trasladarse a España la experiencia francesa de los Comités "T. V. A.-Precios", donde figuran representantes de la Administración (Hacienda- Comercio), de las empresas y de las comunidades locales. Estos Comités funcionan en Francia en número superior a 90 y resuelven por procedimientos amistosos los problemas derivados de la reforma.

   En Francia se ha extendido asimismo el sistema de conciertos de precios con las empresas. Una cuarta parte de la cifra de ventas del comercio al detall en Francia está sujeta a este sistema[67].
6. El impacto de nuestro comercio exterior puede ser importante. La primera preparación para un establecimiento del I. V. A. en España sería ir adaptando nuestras actuales tarifas del impuesto de compensación y de desgravación a la exportación a cifras más acordes con la realidad, aunque sea preciso aceptar las necesarias inexactitudes que produce este sistema en la imposición en cascada.

VII EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y LA ESTRUCTURA EMPRESARIAL ESPAÑOLA

Como ha escrito DUE[68], el problema más serio del I. V. A. surge de la dificultad de aplicarlo a todos los sectores de la economía, y en especial a los artesanos y detallistas, en aquellos países donde la

[65] Art. 17 cit.

[66] V. un estudio de estas medidas en La nouvelle T. V. A. et son application practique, Editions Francis Lefebre, París, 1967.

[67] Sobre estos temas, v. FOURCADE, op. Cit., pág. 98.

[68] Sales Taxation, pág. 422.

recaudación del impuesto en estos niveles es particularmente difícil.

En efecto, el I. V. A. exige una carga administrativa y contable muy superior a la del I. T. E., y cuyo cumplimiento es, por tanto, más difícil de exigir a las pequeñas empresas.

El reconocimiento de esta dificultad se encuentra en las Directrices de la C. E. E., que si bien no definen la pequeña empresa, autorizan a los países miembros a aplicar en cada caso el "régimen particular que mejor se adapte a las exigencias y posibilidades nacionales"[69]. Las propias Directrices incluyen una exención para la fase de detall, que será discutida más tarde.

La Administración francesa, pionera en el tratamiento del I. V. A., fue plenamente consciente del problema. Las siguientes cifras dan una idea de lo limitado del ámbito del I. V. A. en Francia:

Contribuyentes por T. V. A	300.000
Contribuyentes por T. P. S	200.000
Contribuyentes por T. L	1.600.000

A su vez, las cifras de contribuyentes por T. V. A. no expresan la realidad "(normal" del impuesto, porque el régimen de "forfait" representa en cualquier forma la normalidad impositiva, especialmente al quedar institucionalizado después de la reforma de 1966.

Por tanto, la inmensa mayoría de las empresas han vivido en Francia al margen del I. V. A. Después de 1968, al abolirse la T. P. S. y la T. L., las pequeñas empresas se integrarán en este impuesto, pero dentro de un régimen de "forfait".

En España el problema es aún más difícil, como demuestran las conocidas cifras de distribución de las empresas de acuerdo con el número de trabajadores[70]:

Trabajadores	Empresas
Más de 500	866
De 101 a 500	591
De 50 a 100	8.482
De 25 a 50	18.694
De 10 a 25	46.672
De 6 a 10	56.535
Menos de 6	371.640

El cuadro les suficientemente expresivo. Poco más de 1.000 empresas superan la cifra de 6 obreros, mientras un número superior a 400.000 empresas se encuentran por debajo de los 10 obreros. Hay que añadir a esta cifra el número de empresas unipersonales.

La pequeña empresa constituye, pues, un dato de importancia capital para cualquier reforma tributaria en España que pretenda ser eficaz.

Vamos a estudiar seguidamente las posibles alternativas para su tratamiento en el I. V. A., primero desde una consideración puramente cuantitativa, y después haciendo referencia a dos sectores donde la pequeña empresa aparece en forma predominante: la fase de detall y el sector de servicios.

Nuestro estudio se referirá, en primer lugar, a las formas posibles de exclusión de estas empresas y, en segundo lugar, al tratamiento especial de las que resulten sometidas al régimen de I. V. A.

[69] Art. 14.

[70] Fuentes: Instituto Nacional de Previsión.

1. Formas de exclusión de la pequeña empresa.

A) Exclusión del I. V. A. y sujeción a un impuesto en fase única o en cascada.

Este fue el caso del sistema francés anterior a la actual reforma, aplicando en sustitución del I. V. A. la T. L. o el T. P. S. Es el sistema propuesto en Italia excluyendo las ventas al detall del I. V. A., sustituyéndolo por un impuesto complementario (Imposta Integrativa Comunale sui Consumi). Este impuesto municipal, al tipo del 5 por 100, es parecido a la Taxe Locale francesa.

Las desventajas de estos sistemas son evidentes: a) la experiencia práctica ha sido desastrosa: la coexistencia del I. V. A. con estos impuestos ha sido una fuente constante de problemas en Francia. La T. P. S., en el sector de servicios, era además cumulativa y producía efectos de cascada. Esta coexistencia era para M. Lauré una de las "maúvaises fees veillant en effect au berceu de la T. V. A."[71];f b) produce distorsiones, puesto que la opción por el I. V. A. o por los otros impuestos dependerá casi siempre de las ventajas relativas de ambos, tomando en cuenta la relación para cada firma entre márgenes comerciales y tipos impositivos de ambos tributos; c) las pequeñas empresas que no optaban por el I. V. A. no podían deducir el impuesto pagado en sus compras de mercancías, servicios e inversiones; d) prácticamente no se elimina el problema; los detallistas, por ejemplo, no son contribuyentes por el I. V. A., pero sí por un impuesto de ventas en fase al detall, aunque sea de tipo reducido, con los problemas administrativos de estos impuestos; la opción concedida a los mayoristas en el caso francés constituía la posibilidad de serias distorsiones en los circuitos de distribución.

B) Inclusión de la pequeña empresa en el:1. V. A. en tipos reducidos.

En este sistema, dejando aparte la cuestión de la posible exención de las firmas muy pequeñas, existe un tipo reducido, permitiéndose recobrar a través de una fórmula especial el impuesto pagado en las compras.

La ley alemana ha optado por esta solución[72]. Se aplica a las empresas con volumen de operaciones inferior a 60.000 DM un tipo del 4 por 100, permitiéndoles deducir de su volumen de ventas una cantidad libre de impuestos de 12.000 DM [73].

Con este procedimiento se producen dos efectos:

a) exención total para los contribuyentes con volumen de ventas inferior a 12.000 DM a través de la deducción, y
b) tipo reducido de I. V. A. que no permite la deducción directa del impuesto pagado en las compras, pero autoriza una deducción "promedio". Para estos contribuyentes el sistema no es ni la coexistencia del I. V. A. con el impuesto cumulativo o en una fase (porque están incluidos en el I. V. A.) ni un sistema puro de I. V. A., porque el sistema regular de deducciones no se autoriza.

El sistema alemán resuelve el problema planteado por el art. 9.° de la Segunda Directriz de la C. E. E. sobre los tipos reducidos al excluir la deducción por el I. V. A. y permitirla en términos de la base imponible, pero presenta dificultades especialmente para el caso de las inversiones. De cualquier forma, los tipos reducidos no resuelven por sí solos los problemas de administración fiscal que plantea la pequeña empresa española.

C) Exención pura y simple por debajo de determinada cifra de ventas anuales.

[71] Au recours de la T. V. A., «Presses Universitaires de France», París, 1957, pág. 21.

[72] Ley de 2 de junio de 1967, modificada en 18 octubre 1967, art. 19.

[73] Si el total volumen de ventas excede de 40.000 DM, la cantidad libre de impuesto se reducirá en 3/5 del total volumen de ventas.

Puede encontrarse esta solución en la ley danesa o en el Proyecto Giscard d'Estaing de 1960. Este sistema plantea el problema de las empresas que bordean aquella cifra y que intentarán evitar el salto de la total exención a la total sujeción, con lo que el incentivo para la división de las empresas es muy grande al presentarse la opción simplemente entre pagar o no pagar el impuesto.

D) Exención para las empresas muy pequeñas y establecimiento de un sistema de descuentos para la pequeña empresa[74].

El primer problema que este sistema presenta es cómo determinar la cifra mínima, si por el volumen de ventas o por la cuantía de las cuotas devengadas. El interés de esta cuestión radica en que los porcentaje de valor añadido y los tipos impositivos suelen diferir con lo que empresas con idéntico volumen de ventas pueden satisfacer cuotas impositivas muy diferentes.

El criterio de la legislación francesa ha sido el de las cuotas impositivas, por razones derivadas de la neutralidad del I. V. A. Puesto que se trata de gravar el valor añadido, éste debe fijar la línea de separación; se piensa que cualquier otro criterio sería discriminatorio contra las empresas que trabajen con primeras materias más caras y tengan una relación más alta de:

$$\frac{\text{Primeras materias}}{\text{fuerza laboral}}$$

De acuerdo con estas razones, la legislación francesa optó por el criterio de la cuota.

Sin embargo, a pesar del juego de los coeficientes técnicos de transformación en el valor añadido, puede ser más útil la cifra de volumen de ventas para el caso español. El problema de administración fiscal con que nos encontramos no son las cuotas impositivas pequeñas, sino la pequeña empresa, y ésta podemos determinarla en principio por el volumen de operaciones, pudiéndose fijar diferentes cifras a este respecto para la producción, comercio y servicios.

Una vez fijada esta cifra inicial podría jugar un sistema de "decotes" parecido al establecido en la Ley francesa de 1966, desarrollada por notas de información de 20 de abril de 1960 y D. 26 de abril de 1967. Estos descuentos actúan ya sobre las cuotas[75].

El sistema se complementaría con un procedimiento objetivo de estimación de bases tipo "forfait" con carácter facultativo para la pequeña empresa [76]. De esta forma, el mecanismo técnico del impuesto para la pequeña empresa sería éste, en líneas generales:

Volumen ventas <x		Exención.	
Volumen de ventas >x	Cuota impositiva <y		Exención.
	Cuota impositiva >y <y'.	Sistema de deducciones	"desvanecientes"
	Cuota impositiva >y'	Sujeción total.	
Volumen de ventas <z.	Forfait-estimación objetiva		
	Régimen contable simplificado		

2. Dos problemas conexos con la pequeña empresa:

[74] Sistema francés.

[75] Una explicación de este sistema, en FRAPSAUCE: Comment apliquer la T. V. A.

[76] V. infra.

A) La fase de detall.

La cuestión de la inclusión de los detallistas en el marco del I. V. A. ha sido fuertemente discutida desde la fecha de la puesta en práctica del impuesto en Francia, donde han estado tradicionalmente excluidos, hasta la reciente reforma.

Conscientes de la dificultad, las Directivas de la C. E. E. de 11 de abril de 1967, si bien conciben el I. V. A. como un impuesto que alcanza hasta la fase de "detall", admiten la posibilidad de variaciones y modificaciones en este punto. Así, en la Primera Directiva puede leerse que «es de interés común del Mercado Común y de los Estados miembros adoptar un sistema común cuya aplicación se extienda igualmente al comercio al detall. Pero "teniendo en cuenta que la aplicación del impuesto al comercio al detall podría originar en algunos Estados dificultades de orden práctico y teórico...", autoriza a los Estados miembros a no aplicar el sistema común sino hasta la fase de comercio al por mayor incluida, aplicando en su caso al comercio al detall un impuesto complementario autónomo.

La existencia de esta Directiva demuestra cómo aún en países de alto nivel de desarrollo la aplicación del I. V. A. a nivel detallista suscita graves dificultades, por lo que ha parecido más prudentes a los Estados del Mercado Común reservarse un amplio margen de libertad en este punto. Así, Italia ha considerado conveniente excluir del I. V. A. a los detallistas.

El problema debe, en efecto, resolverse de acuerdo con el nivel de la administración fiscal y las características de estos contribuyentes en cada país. Ninguna dificultad se presentará para Suecia, Noruega o Dinamarca, donde el impuesto al detall cuenta con tradición suficiente. Incluso vale la pena señalar el interesante caso de Finlandia, con una modalidad sui géneris de I. V. A. - aunque no reciba este nombre - sólo a nivel de detallista[77].

En España existen 1.293.000 matrículas dé detallistas, pero, teniendo en cuenta que muchos figuran en diferentes epígrafes, su cifra real puede valuarse en un millón. Este número debe aceptarse sólo como hipótesis de trabajo mientras no dispongamos de otro más preciso.

La cifra de valor añadido del comercio al por menor que figura en la Contabilidad Nacional de 1967 es de 93.937 millones de pesetas, lo que supone un promedio de 70.000 pesetas de valor añadido por detallistas.

Cualquiera que sea el margen de error en estos cálculos es evidente que el minifundismo comercial al nivel de "detall" en España es extraordinario.

Las ventajas en el plano teórico del gravamen de la fase de detall son evidentes[78]:

1. Los impuestos sobre el consumo se trasladan mejor y originan menos distorsiones cuanto más cercanos son al consumidor final.
2. El tipo impositivo general puede ser más bajo.
3. La aplicación del impuesto es más simple: no hay que distinguir precios al mayor y detall para evitar la discriminación contra el mayorista y fabricante que venden al público directamente. Esta estimación de precios al mayor -generalmente a "forfait""-presenta dificultades evidentes. Paralelamente hay que distinguir en cada comerciante lo que se vende al mayor y lo que se vende al detall.
4. La exclusión del impuesto perjudica al detallista, que no puede utilizar las deducciones y en contrapartida origina la transferencia de actividades del comercio al mayor a la actividad de detall.
5. Puede plantear dificultades internacionales de ajuste fiscal en frontera en relación con los países que aplican el impuesto en fase de detall.

[77] Reforma de 1964.

[78] V., para un estudio detallado de este tema, BERLuRI: Studiando la T. V. A. francesa, «Giurisprudenza delle imposta», núm. 1, 1966.

Las razones en contra no son técnicas, sino de orden práctico; en España el gravamen de la fase de detall plantea los problemas generales de la pequeña empresa: falta de contabilidad adecuada, fácil evasión del impuesto, etc.

Si en la actualidad el Impuesto sobre el Tráfico actúa sobre aproximadamente quinientos mil contribuyentes, la inclusión de un millón más de detallistas con las características apuntadas originará una verdadera situación de "breack-even" en nuestra administración tributaria; es decir, el esfuerzo personal y material apenas compensará los resultados recaudatorios. No debe olvidarse que la educación tributaria de nuestro comercio al detall es mínima, puesto que en la actualidad está excluido del I. G. T. E.

La exclusión de la fase al detall no podemos considerarla definitiva, sino transitoria. Sus desventajas son evidentes. Como escribe DUE[79], "la fase de detall puede, por supuesto, ser excluida si se desea, deteniendo la aplicación del impuesto en la última transacción al por mayor; pero cuando esto sucede se sacrifican en parte las ventajas generales del impuesto sobre el valor añadido".

Reconociendo lo anterior, parece evidente que al menos durante los primeros períodos de implantación del impuesto en España, nuestra administración tributaria no podría aceptar la carga que impone casi triplicar el número de contribuyentes del actual I. G. T. E. cuando puede obtener con mucho menos esfuerzo idénticos resultados recaudatorios[80].

Toda esta discusión del problema se apoya en la base de identidad entre detallistas y pequeñas empresas. Pero es claro que no todos los detallistas son pequeñas empresas y sería absurda una exclusión indiscriminada.

Parte del problema podría obviarse incluyendo como sujetos pasivos del impuesto con carácter obligatorio a lo que en Francia se llaman los "integrés fiscaux", esto es, las grandes firmas comerciales de detall. Los criterios pueden ser varios: las cadenas de detallistas. Las empresas comerciales con más de un cierto volumen de ventas.

Antes del paso del sistema francés al actual gravamen de detallistas, un proyecto de M. Giscard d'Estaing, en 1960, había desarrollado en forma aceptable esta idea de ampliar la fase de mayor con los grandes detallistas y excluir paralelamente a los pequeños incluso de la taxe locale.

La sujeción de las grandes firmas de detall al I.V. A. puede favorecerles si han efectuado fuertes inversiones porque les proporciona el medio de deducir el impuesto pagado en sus compras. De aquí que esta norma deba ser completada con la opción concedida a todos los detallistas para el pago voluntario del impuesto.

En todo caso subsistirá la cuestión de si estas empresas pagarán el i. V. A. en base a su presunto precio de mayorista (por ejemplo, reduciendo el precio de detall en un porcentaje o considerando como base una proporción del beneficio bruto) o a un precio real de detall. Idéntico problema se presenta - cuando se excluye esta fase - si el mayorista o el fabricante vende al detall o al consumidor final.

La solución de aceptar en este caso como base común para todo el I. V. A. la de precios al por mayor es técnicamente la más defendible porque evita la discriminación contra los fabricantes o mayoristas que venden al detall, respecto a los detallistas que venderán los mismos productos pagan-do menos impuestos. Pero hay que convenir que la fijación de estos precios de mayor es siempre arbitraria y las soluciones de márgenes por medio de "forfait" utilizadas antes en Francia y probablemente ahora en Italia producen otro tipo de discriminaciones. Sin embargo, ésta es una servidumbre de todos los impuestos

[79] Admnisitrative criteria in the establishment of sales and Excise. Tax Structure, Problems of Tax Administration in Latin American, «The Johns Hopkins Press», 1965, pág. 422.

[80] La solución de la exclusión total del sector detall, incluso de cualquier otro impuesto sobre las ventas, fue ya estudiada en Francia por la Comisión Brasart, constituida en 9 de febrero de 1959.

sobre las ventas que no llegan a la fase de detall como sucede con el Purchase Tax inglés, e incluso en una administración fiscal tan avanzada como la norteamericana, donde aplican para su impuesto federal sobre las ventas a nivel de fabricante una reducción "forfait" del 25 por 100 a todos los precios relativos a ventas directas de fabricantes al detall.

En resumen: la mayoría de los países europeos someten hoy a gravamen las ventas de los detallistas, si bien aplicando una serie de normas especiales y exenciones para las pequeñas empresas. Incluso algún país no europeo, con una administración fiscal menos evolucionada, como Brasil, ha implantado el I. V. A. hasta la fase de detall incluida. Nosotros hemos llegado, sin embargo, a la conclusión, por la razones arriba expuestas, que tal medida sería incluso peligrosa para la salud del impuesto en la primera fase de su implantación en España, a no ser que fuera precedida de un largo proceso de preparación de estos contribuyentes.

B) El sector servicios. El artesanado.

El sector servicios proporciona un gran número de contribuyentes al I. T. E. La clasificación actual de empresas que tributan por este impuesto es la siguiente[81]:

Fabricación	153.504
Comercio al por mayor	57.154
Servicios	298.633
Importación	84
Exportación	2.528

Pero el sector servicios no sólo incluye un gran número de empresas, sino que característicamente estas empresas son pequeñas y carecen de la estructura administrativa y contable que exige el I. V. A. aplicado en su total complejidad.

Pero el sector servicios no sólo incluye un gran número de empresas, sino que característicamente estas empresas son pequeñas y carecen de la estructura administrativa y contable que exige el I. V. A. aplicado en su total complejidad.

En Francia el sector servicios ha sido objeto de una protección tradicional en su modalidad del artesanado. Los requisitos para disfrutar de esta condición eran: 1) actividad fundamental manual; 2) número limitado de operario (miembros de la familia más un operario y un aprendiz); 3) empleo limitado de bienes de equipo[82].

Sin embargo, la cuestión ha sido terriblemente discutida. Como señala MARTÍN NORR[83], el resultado ha sido agravar el problema: el número de artesanos ha crecido como consecuencia de la protección:

Año	Artesanos
1939	180.000
1954	465.000
1961	469.000

[81] Fuente: Ministerio de Hacienda.

[82] C. G. I., arts. 1.649-A y 1.649-B.

[83] Taxation in France-World Tax Series, International Tax Program, Harvard Law School.

Como resultado de esta situación, un proyecto. de ley de 1 de junio de 1960 intentó eliminar el sistema. El Ministro de Finanzas alegó que esta protección distorsiona la competencia normal y es contraria a los procesos de desarrollo y la productividad.

Hoy la generalización de la T. V. A. en Francia y la supresión de la T. P. S. ha significado prácticamente la inclusión del artesanado con los límites en su caso que impone la condición de pequeña empresa.

En términos generales, la discriminación cualitativa por número de obreros y maquinaria, aparte de los efectos que puede originar en la productividad, plantea problemas casi insolubles:

1. Qué clase de obreros deben ser tomados en cuenta.
2. El número de obreros que debe ser considerado en relación con la tecnología de la actividad. Empresas con alto nivel tecnológico o con una considerable proporción de materias primas de valor en los componentes del precio pueden obtener grandes cifras de venta con pocos obreros.
3. El requerimiento de ausencia de maquinaria es de difícil comprobación porque en todo caso es necesaria la utilización de bienes de equipo que obliga a identificaciones y definiciones casi siempre arbitrarias.
4. Algunos artesanos son también comerciantes. Basta un ligero examen de los Decretos del Consejo de Estado francés para advertir la serie sin fin de problemas que esta situación presenta.

En resumen, la solución del sector servicios no debe buscarse fuera del ámbito de los problemas de la pequeña empresa que hemos estudiado páginas arriba. Los criterios cualitativos son en este caso de resultados dudosos.

Los problemas no son tanto de protección como de adaptación de los requerimientos generales del impuesto a las características de las pequeñas empresas. El régimen de artesanado no sólo no es una adecuada respuesta a esta cuestión, sino que puede crear distorsiones económicas de cierta importancia y complejidades administrativas imprevisibles.

VIII PROBLEMAS DE TECNICAS DE APLICACION Y DETERMINACION DE BASES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1) LA CONTIABILIDAD Y LOS MÉTODOS DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

FIERRE GARNIER había dicho que la contabilidad es el álgebra del derecho y un método de comprensión de los fenómenos económicos.

Tratándose de un impuesto que trate de medir el valor añadido -aun a través del sistema de sustracción indirecta-, bien puede decirse que la contabilidad es la base de sustentación del impuesto y desde luego un condicionante de primera magnitud para su aplicación realista.

En el I. V. A., cada contribuyente ha de conocer exactamente lo que debe pagar y lo que puede deducir. Esto implica disponer de un sistema contable que contenga los siguientes datos:

A) Cuota impositiva.
   Ventas de bienes y prestaciones de servicios diferenciados por tipos impositivos.
   Ventas de bienes y prestaciones de servicios exentos.
   Autoconsumo interno y externo.
   Otros hechos imponibles: ejecuciones de obras, arrendamientos, etc.

B) Cuota a deducir.
   1. Compras de bienes:

Primeras materias.
Productos acabados o semiterminados usados en el proceso productivo.
Productos comprados para ser revendidos en el mismo estado.
Maquinaria y equipo capital.

2. Adquisición de servicios para la producción.
3. Gastos generales deducibles.
4. Propiedad inmobiliaria deducible.

C) Regularizaciones.
Registro de bienes sujetos a prorrata en el tiempo.
Libros necesarios para efectuar la prorrata en el espacio.

Basta recorrer esta lista y compararla con los requerimientos contables del actual I. T. E. para obtener una primera impresión de la dificultad que implica el I. V. A. para la pequeña y mediana empresa española. Constituye una presión fiscal indirecta mucho más importante, cuya gravedad debe ser tenida en cuenta.

Esto no significa que el I. V. A. no imponga a la gran empresa una mayor carga contable, sino que ésta debe encontrarse fundamentalmente en los aspectos técnicos del impuesto (porcentajes de mercancías exceptuadas, regularizaciones a prorrata, autoconsumo, etc.). Estas exigencias pueden ser recogidas perfectamente en la contabilidad de la gran empresa, mientras que sólo un gran optimismo permite esperar que se cumplan por la pequeña y mediana empresa.

El establecimiento de un Impuesto sobre el Valor Añadido en España debe necesariamente efectuarse en forma que adapte a la realidad empresarial española, a que hemos aludido páginas arriba, los requisitos contables inherentes al impuesto.

El problema es muy complejo y difícilmente puede intentarse un análisis en profundidad desde estas páginas. Como en los demás casos, afrontaremos únicamente sus aspectos más generales.

El planteamiento más simple es reconocer en principio dos clases de empresas: aquellas sujetas al régimen normal contable del I. V. A., con posibilidades de opción entre algunas modalidades, y las empresas sometidas a un régimen simplificado para las, cuales la estimación de sus bases y cuotas se hará en forma objetiva.

Veamos, en líneas generales, ambos sistemas.

A) Régimen normal.

Deben acreditarse todos los extremos del cuadro que arriba hemos expuesto.

Sin embargo, pueden aceptarse algunas variantes. Normalmente la; contabilidad en el I. V. A. debe funcionar - de acuerdo con las normas de devengo del impuesto - sobre la base de operaciones facturadas tanto para las ventas gravadas como para las compras deducibles[84].

Este punto había sido clarificado desde antiguo por el Consejo de Estado francés. Sin embargo, el sistema regulado por las Directivas no es completamente coherente con el principio de "entrega de mercancías o producción de factura" porque se autoriza en ciertos casos a tomar como devengo el momento del "encaissement", aun sin haberse producido aquellos hechos[85].

Esta falta de identidad de principios contables y tributarios no es sólo característica de la imposición sobre las ventas, como lo demuestra en el sistema fiscal norteamericano la contradicción entre la

[84] Este es el criterio general aceptado en las Directrices de la C. E. E., art. 11.
[85] Cfr. art. 5.° de la Directiva.

contabilidad «accrual» y las cantidades anticipadamente recibidas, que dan lugar a devengo del impuesto[86].

Quizás, sin embargo, ante la dificultad que para algunas empresas puede representar la contabilidad sobre base de operaciones convenidas, sería útil recoger la solución alemana según la cual las empresas con ventas inferiores a 250.000 DM pueden computar sus bases sobre la base de las cantidades percibidas[87]. Esta medida ha sido necesario aplicarla en Alemania porque el impuesto en cascada se contabilizaba sobre estas bases y ha representado una innovación importante el establecimiento del principio de contabilidad sobre operaciones convenidas.

Por lo demás, la contabilidad regular del I. V. A. debe cubrir todos los puntos enumerados en el cuadro expuesto líneas arriba. Numerosos problemas de carácter técnico surgen como consecuencia del sistema de deducciones: a) su tiempo: el decalage du mois francés, frente a la coetaneidad de la deducción; b) su límite: la regla de "butoir"; c) su alcance en relación con las inversiones y gastos generales; d) su regularización en las prorratas en el tiempo y en el espacio.

Tales cuestiones son inherentes a la mecánica del tributo y sus soluciones forman la parte más sutil de la trama administrativa del impuesto. No podemos considerarlas como un tema de pronunciamiento previo a la introducción del impuesto en España, sino como alternativas técnicas que deben ser resueltas - esto sí - en función de las posibilidades de nuestra administración tributaria y del promedio de la estructura contable de la mediana y gran empresa española, a la cual se destina este régimen "normal" de aplicación del I. V. A.

En los casos de los detallistas sujetos al impuesto será necesario optar por soluciones del tipo de la fórmula francesa de ventilation des affaires, puesto que estos establecimientos actúan sobre una enorme variedad de productos sujetos y exentos, y un régimen de contabilidad regular podría ser excesivamente complicado en establecimientos de detall.

El sistema se basa, en líneas generales, en la desagregación de las ventas totales (que son conocidas) entre porcentajes de compras de las diversas mercancías (que también son conocidas). El sistema se completa con una regularización anual de los stocks para tomar en cuenta sus variaciones. En Francia existen diversas modalidades de este procedimiento [88].

B) Régimen especial.

La pequeña empresa española, que, como hemos visto, constituirá necesariamente la mayoría numérica de los contribuyentes del I.V.A, va recorriendo muy lentamente el camino de su perfeccionamiento contable.

Si no han obtenido general cumplimiento las obligaciones formales de la legislación de tráfico de empresas, difícilmente puede esperarse de la pequeña empresa española una integración completa con el mecanismo contable del I. V. A. La pequeña empresa requiere, pues, un tratamiento doble: a) contabilidad especial; b) determinación objetiva de bases imponibles.

Evidentemente este sistema debe ser facultativo para permitir la deseable solución hacia un régimen de normalidad en la aplicación del impuesto.

a) Contabilidad especial.- Esta característica reducción de las exigencias contables del impuesto se encuentra recogida para las pequeñas empresas en casi todos los Derechos positivos. Generalmente va

[86] Sección 452 del Internal Revenue Code.

[87] Sección 20.

[88] V. Instrucción de 19 de junio de 1967.

unida a la aplicación de procedimientos de estimación objetiva. Se trata entonces, en definitiva, de disponer de aquellos datos necesarios para la clase de estimación objetiva que pretenda utilizarse.

Francia, con más de diez años de historia de I. V. A. y una fuerte composición de pequeñas empresas en su estructura económica es un ejemplo de las vacilaciones y vicisitudes a que ha dado lugar la adaptación de las reglas contables a la técnica del impuesto. Los problemas no han sido resueltos porque permanecen vigentes los requisitos del Código de Comercio, cuyo cumplimiento constituye en Francia un factor importante en. materia de resolución de recursos[89].

Algún país ha establecido el I. V. A para pequeñas empresas sobre bases contables muy limitadas, como Brasil, donde funciona sólo un libro registro de compras y otro de ventas[90]. En realidad, poco más puede exigirse a la pequeña empresa española en la circunstancia actual. El libro de compras y el de ventas deberán contener las necesarias especificaciones de procedencias para tomar cuenta de los tipos, las exenciones y el carácter de las mismas a efectos de cálculo de las deducciones a "forfait".

Es cierto que el sistema de libros de compras y ventas no cuenta en España con resultados muy felices hasta ahora, pero hay que pensar que el sistema de control cruzado, de cuyas posibilidades hablaremos, y la gradual mejora de educación de los contribuyentes produzca mejores resultados. En última instancia es preciso conectar estrechamente la llevanza de estos libros con la tramitación objetiva.

b) Estimación objetiva.—Los procedimientos de estimación objetiva no disfrutan de buena prensa porque constituyen evidentemente una impureza en el sistema.

Pero ningún impuesto ha sido nunca fiel a sí mismo. Como función de una estructura socio-económica en la que se encuentra inscrito, el tributo debe incorporarse plenamente a ella si quiere no ser paradójico respecto al hecho objetivo donde actúa: la propia realidad.

Por esto los países europeos que han aceptado el I. V. A. han admitido también estos procedimientos[91].

Estos sistemas pueden ser individuales, como en Francia, Italia y Bélgica, o incluso de carácter colectivo, como en Alemania o Brasil.

En España existe ya un sistema de estimación objetiva de bases y cuotas para la imposición indirecta que tiene carácter prospectivo al modo del "forfait" francés; es decir, se pronostican las bases en vez de establecerlas retrospectivamente.

La posibilidad de adaptar este sistema al I. V. A., limitándolo exclusivamente a la pequeña empresa, con carácter facultativo, es tarea que no puede ser abordada en este tema, pero es evidente que en los estudios actuales para los convenios de Impuestos de Tráfico de Empresas se están estimando implícitamente los valores añadidos brutos de los sectores al descomponer los elementos del precio. La coordinación de estas cifras desde la vertiente de las rentas -método aditivo- es posible, puesto que el valor añadido gravable no es otro que la suma de los salarios y los beneficios más los gastos no deducibles. Sólo este tercer elemento precisaría una desgravación específica.

Es interesante, a estos efectos, aludir aquí la reglamentación alemana[92]: Se autoriza al Gobierno para fijar "forfaits" generales sobre: a) impuestos deducibles; b) cuotas a pagar, siempre que se refieran a "ciertas categorías de empresarios de situación análoga en sus bases imponibles que no estén obligados

[89] Sobre los problemas contables en Francia antes de la última reforma. V. sobre todo MARTINET: Guide practique des taxes sur la chiffre d'affaires, París. No hay fecha.

[90] D. 10 febrero 1967, art. 138.

[91] V. en los textos, art. 56, en Bélgica; art. 312, en Francia; art. 46, en Italia; art. 23, en Alemania. En Brasil, v. Imposto a Circulacao de Mercadoiras, Ley de 30 de diciembre de 1966 y D. de 17 de febrero de 1967.

[92] Art.! 23.

a llevar contabilidad». Este sistema puede alcanzar a empresarios que no hayan superado los 250.000 DM de volumen de ventas[93].

Los sistemas colectivos dejan, sin embargo, fuera de un tratamiento correcto el sistema y alcance de las deducciones en concepto de gastos generales e inversiones que puede variar aún dentro de sectores con coeficientes técnicos de producción o transformación muy homogéneos.

El sistema de "forfait" como solución general para la pequeña empresa -aun admitiendo los procedimientos colectivos para algunos casos particulares— producirá, desde luego, resultados mucho más aceptables que una simple transmutación del esquema actual de Convenios al I. V. A.

Evidentemente este sistema obligará, a la Administración española a un esfuerzo considerable de reconversión teniendo en cuenta el carácter individual de los "forfaits", pero un esfuerzo de éste carácter vendrá exigido en todo caso por la aplicación del impuesto, y en cualquier circunstancia es el procedimiento que menos desvirtúa la aplicación normal del I. V. A. para la pequeña empresa[94].

2) OMPROBACIÓN E INFORMACIÓN.

Pensar en la posibilidad teórica de una introducción en España del I V. A. sin estudiar al mismo tiempo los mecanismos administrativos precisos para llevarlo a la práctica es una tarea inútil.

De nada sirve el más sutil sistema impositivo si no se ha preparado su instrumentación aplicativa. Los impuestos terminan casi siempre por plantear a la Administración el mismo problema: la determinación de la base real; si esta cuestión permanece irresuelta, el país no tendrá un sistema tributario, sino su caricatura, porque, como ha escrito MUSGRAVE, un sistema tributario cualquiera sólo vale lo que valga su aplicación real efectiva. La eficacia es el último test de un tributo, y vale la pena dedicar unas líneas a este problema en el I. V. A.

Un impuesto como el I V. A. sobre líneas generales similares a las que hemos dibujado en las páginas precedentes, no plantearía en España un problema de número de contribuyentes. Puede decirse - aunque esto depende del alcance de las exenciones- que prácticamente nuestra administración fiscal se encontraría con un número aproximadamente igual que el que ahora constituye el censo de empresas sujetas al I. T. E.[95].

Sin embargo, el cambio de impuesto produciría inmediatamente dos consecuencias que deben ser tenidas en cuenta:

a) La técnica del I. V. A., mucho más complicada, obligará a la Administración a un trabajo de reconversión previa, para abordar el nuevo cuestionario de problemas que plantea este impuesto.
b) Este esfuerzo debe consistir no sólo en la adaptación administrativa a las novedades técnicas del impuesto, sino en aprovechar hasta lo posible los mecanismos de autocontrol del I. V. A., que constituyen una de sus ventajas más apreciables. Aunque la afirmación debe ser reducida a sus justos términos, se ha dicho que el I. V. A. se inspeccionó a sí mismo[96].

En esta línea de aprovechamiento de la técnica de control cruzado implícita en el impuesto, es de interés el examen de las posibilidades de los servicios de mecanización, que con el proceso electrónico de datos permite la confrontación de operaciones para verificar aquel control. Quizá el trabajo de mayor

[93] No disponemos en este momento de datos sobre las normas de desarrollo de este precepto que nos permitan una idea más precisa del funcionamiento de estos "forfaits generales".

[94] El sistema de «forfait» exige una colaboración del contribuyente, que es muy saludable desde el punto de vista de su educación fiscal. Véase, por ejemplo, el impreso núm. 951 de la Direction Generale des Impots en Francia.

[95] V. supra.

[96] Sin embargo, puede verse un ingenioso análisis de posibilidades de fraude inéditas en SESSA, op. cit.

interés para nosotros, en estos momentos, es el resultado de la investigación del profesor HART sobre esta materia y que fue propuesto a las autoridades de Chile [97].

El sistema, en términos generales, consiste en que cada declaración - con compras y ventas - se registra en el ordenador dos veces, una del lado del comprador y otra del lado del vendedor. Es fácil programar el control de la declaración de ventas de un sector de contribuyentes con las declaradas por sus compradores en las columnas de compras de sus declaraciones. HART reconoce que no es posible controlar todas las operaciones, pero indica procedimientos de muestreo útiles para llevarlo a cabo.

Es preciso aceptar el "modelo" del profesor HART, cuyo estudio detallado no es posible llevar a cabo en estas páginas, con las lógicas reservas. Se trata de un estudio muy elaborado hasta sus detalles más últimos, pero sobre un sistema de I. V. A. enormemente simplificado: a) con un solo tipo; b) con un método de sustracción directa: deducción de base a base.

Pero, en cualquier caso, el proceso de datos en el I. V. A. constituye una exigencia inescapable para la Administración española. Ciertamente que el empleo de técnicas como la desarrollada por Hart no nos llevará de un golpe a la solución de todo el problema, pero "establecerá una situación que mejorará gradualmente en vez de decaer, si se cuenta con una administración moderadamente enérgica" [98].

IX. CONCLUSION

Al término de la primera parte de esta Ponencia hemos presentado las razones en que puede apoyarse la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el sistema tributario español.

Hemos contrastado después las exigencias técnicas del impuesto con la realidad actual española. En gruesas líneas se han trazado los problemas generales y se han sugerido soluciones.

Nos encontramos ahora, después del examen de estas dificultades, con que el esquema teórico del impuesto debe sufrir inevitables pérdidas y concesiones al adaptarse a la realidad española.

Esta disolución del modelo ideal en las estructuras reales es un fenómeno común del mundo tributario. Como ha dicho HART, el reformador fiscal no debe ser un perfeccionista. En esta materia, las soluciones reales son siempre compromisos y los impecables esquemas teóricos pierden siempre algo de su coherencia en la praxis de la Administración fiscal.

El desconocimiento del papel funcional que el tributo cumple en la estructura social ha originado la triste historia de tantas reformas fiscales de alto bordo que han sufrido muerte violenta por falta de asimilación del sistema.

El problema es saber hasta qué punto un determinado modelo de impuesto permite y merece tales concesiones sin desvirtuar su coherencia interna.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, la conclusión del ponente es que el impuesto no sufriría una deformación esencial como consecuencia de su adaptación a la realidad española. Cree, por el contrario, que es esta misma realidad la que debe adaptarse para permitir una eficaz inserción del nuevo impuesto en nuestra estructura tributaria.

Es preciso aceptar este hecho. La implantación de cualquier impuesto nuevo, y muy claramente del I. V. A., requiere tiempo. Este tiempo debe permitir una política que necesariamente incluya:

– La preparación de la empresa española hacia un nivel contable y de cumplimiento fiscal más elevado, creando un sistema de incentivos fiscales a la contabilidad regular, al modo del Blue Return,

[97] ALBERT HART: An integrated system of Tax Information: A model and a Sketch of Possibilities of Practical Application Under Latin American Conditions, Columbia University, 1967.

[98] HART, op. Cit., pág. 142.373

en Japón, y propiciando los métodos de estimación directa.

– La reconversión material y personal de la Administración fiscal española, ampliando el empleo de los métodos de proceso automático de datos a la investigación de la imposición indirecta, y adaptando estas técnicas al control cruzado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
– La preparación de nuestro sector exterior a un mecanismo absolutamente neutral como son los ajustes en frontera en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta preparación no puede ser otra que el reajuste gradual, pero enérgico, de nuestras tarifas de desgravación fiscal y de impuestos de compensación.
– La preparación técnica, con todas las garantías, del propio impuesto, como se ha iniciado al requerirse por la Dirección General de Impuestos Indirectos la colaboración de los expertos de la O. C. D. E.

Hasta entonces, "un impuesto viejo es un buen impuesto". El clásico aforismo citado en todos los continentes incluye una considerable dosis de prudente sabiduría. Aun sin ser viejo, puede predicarse del actual I. T. E. "El mercado -dice WALLICH- hace como la ostra con la perla: rodea lentamente al nuevo impuesto de una película protectora que, al cabo del tiempo, lo convierte en "inocuo".

Nuestro I. T. E. puede, con ciertas correcciones, seguir cumpliendo su papel en la imposición indirecta española con dos limitaciones: 1) la presión internacional en materia de ajustes en frontera y de armonización fiscal internacional de los grandes bloques económicos; 2) la falta previsible de elasticidad del I. T. E. para producir incrementos recaudatorios de importancia sin distorsiones, estimables.

Todo lo anterior significa que si no es urgente la sustitución del I. T. E., sí es importante anotar preventivamente desde ahora que esta sustitución será necesaria en un futuro próximo y que—rebus sic stantiubus—el Impuesto sobre el Valor Añadido es la figura fiscal a la que lógicamente debemos acercarnos.

El Impuesto sobre el valor añadido no es, desde luego, la mágica panacea del sistema impositivo español. No resuelve el problema de la equidad, que continúa siendo la gran pregunta todavía abierta e impostergable de nuestra legislación fiscal.

Pero sí puede, en cambio, cumplir el papel de eje central de la imposición indirecta cubriendo objetivos importantes: racionalizar nuestra imposición sobre el consumo, mejorar el régimen fiscal de las inversiones, facilitar el control del fraude, hacer más elástica la recaudación sin distorsiones sensibles y ajustar nuestra imposición indirecta a la realidad europea actual.

DERECHO TRIBUTARIO

XXIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Abril, 1975)

IMPOSICIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL

por el

Ilmo. Sr. D. JAIME GARCÍA AÑOVEROS
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Un problema previo que hay que aclarar al tratar de las ganancias de capital es el de su denominación: con frecuencia se habla de ganancias de capital, de incrementos patrimoniales de plusvalías patrimoniales. La denominación ganancias de capital es más característica de la tradición anglosajona. La denominación incremento patrimonial es más típica de la tradición latina; utilizaremos preferentemente esta última denominación, pero sin prescindir de las demás, teniendo presente que a efectos de este trabajo las tres denominaciones tienen la misma significación.

1. CONCEPTO DE INCREMENTO PATRIMONIAL

Se entiende por incremento patrimonial o ganancia de capital el aumento de valor de los elementos patrimoniales poseídos por una persona física o

[1] Sobre el concepto puede verse, además de la bibliografía posteriormente citada, ALBIÑANA, César, *Tributación de las ganancias del capital en España*, Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1970; REVUELTA GARCÍA, Bernardo; ANTÓN PÉREZ, José Antonio, y PARAMIO FERNÁNDEZ, Javier, *Tributación de las ganancias del capital*, ponencias presentadas en las sesiones de estudio de la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores Diplomados de los Tributos, Asamblea 1970, Madrid, 1971, especialmente págs. 18-19. Una amplísima bibliografía sobre el tema, prácticamente exhaustiva hasta la fecha, se encuentra como apéndice bibliográfico del libro antes citado de César ALBIÑANA, págs. 268-276. Especialmente, en la ponencia, se han tenido presentes las siguientes obras:
SCHULTZ, W. L., y HARRISS, G. L.: *American Public Finance, 8.ª ed.* Prentice-Hall, Inc., New Jersey.
MUSGRAVE, R. A.: *Teoría de la Hacienda Pública*. Aguilar. Madrid, 1967.
TAYLOR, P. H.: *Economía de la Hacienda Pública*. Aguilar, Madrid, 1960.
GOODE, R.: *El impuesto sobre la renta*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1973.
SELTZER, L. H.: *The nature and tax treatment of capital gains and losses*. National Bureau of Economic Research. New York, 1951.
DAVID, M.: *Alternative Approaches to Capital Gains Taxation*. The Brookings Institution. Washington, D. C., 1968. Contiene también las conclusiones de una conferencia de expertos que se realizó en la Institution los días 17 y 18 de mayo de 1968.
Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 88, julio-agosto 1970: "La imposición de las plusvalías patrimoniales", Cesare COSCIANI, págs. 15-31.

jurídica[1]. El concepto así planteado no parece presentar graves problemas. Sin embargo, con frecuencia se alude a determinadas características de las ganancias de capital que permiten cualificar los perfiles de la idea; así se habla de su carácter inesperado, frente a otros tipos de ganancias que tienen carácter periódico; finalmente, a veces se intenta determinar el concepto por el especial carácter del elemento patrimonial afectado, ya que no todos los elementos patrimoniales determinan al incrementarse su valor un incremento patrimonial o ganancia de capital en sentido típico. No vamos a entrar en el análisis de estas circunstancias, porque parece que la definición dada inicialmente es suficiente a efectos de los razonamientos ulteriores.

2. SI LA GANANCIA DE CAPITAL CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Parece haber un consenso casi general en el sentido de que la ganancia de capital sí constituye una manifestación de capacidad contributiva, con excepción de aquellas ganancias de capital de origen inflacionario y las que tienen su origen en la modificación de los tipos de interés. Por lo demás, y salvo estos supuestos en que se estima por algunos que las ganancias de capital son ficticias, repetimos que parece haber un consenso muy amplio en el sentido de considerar que constituyen una manifestación de capacidad contributiva.

3. SI LAS GANANCIAS DE CAPITAL SON O NO RENTA

Teniendo en cuenta que los incrementos patrimoniales son una manifestación de capacidad contributiva, es conveniente decidir si son renta o no; en relación con este problema, son tres las posiciones que habitualmente se defienden con más o menos fortuna: las ganancias de capital son renta que en nada se distingue de la renta corriente; las ganancias de capital no son renta; las ganancias de capital son renta, pero con características especiales.

La solución que se dé a este problema depende en gran medida de cuál sea el concepto de renta que se acepta a efectos tributarios. Es evidente que no existe un concepto unitario de renta, ni siquiera a efectos no tributarios. Los conceptos económicos son instrumentos científicos para explicar una realidad o para delimitarla con vistas a una finalidad concreta. Los conceptos económicos son por ello conceptos funcionales; no son expresión de un dogma, sino que deben utilizarse en el contexto del sistema de ideas en que se han generado y al que pertenecen. Por ello no es lógico llevar a cabo saltos conceptuales y utilizar el concepto de renta aparecido en un contexto explicativo de la realidad a efectos distintos de esa explicación.

L'imposizione dei plusvalori patrimoniali. Societá per lo Studio du Problemi Fiscali. Sexione italiana dell'International.
FISCAL ASSOCIATION: *Atti del V Convegno di Studi*. Roma, 9-10 gennaio 1970.
Milán, Dott. A. Giuffre, Editore, 1970. Contiene tres *Relazioni*, de las cuales la más interesante, a los efectos de esta Ponencia, es la del Prof. F. ROMANI, "'Llmposizione dei plusvalori patrimoniali", págs. 9-64, y numerosas intervenciones en el Coloquio, entre las que destacan las de STEFANI, C., págs. 205-213; COSCIANI, C., págs. 213-221; DA EMPOLI, D., págs. 232-236; PARRAVICINI, G., págs. 237-243; TRAMONTANA, A., págs. 249-253; BERLIRI, A., págs. 269-273; GIORGETTI, A., págs. 276-283.
FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública* (Introducción, presupuestos e ingresos públicos). Madrid, 1973, espec. págs. 328-337…./…
WALLICH, H. C.: "Taxation of capital gains in the light of recent economic developments", National Tax Journal, junio 1955, págs. 133-150.
Informe Carter (Canadá). Rapport de la Comission Royale d'Enquête sur la Fiscalité, esp. tomo III: *L'Imposition du Revenu. Première partie: Les particuliers et les familles*. 1966. Imprimeur de la Reine et Contrôleur de la Papeterie, Ottawa, Canadá, 1966. R'eimprimé 1969.

Por otra parte, existe una confusión terminológica que conviene aclarar. En sentido vulgar, se llama renta a lo que el arrendatario paga al propietario en un contrato de arrendamiento; también se habla en sentido vulgar de la renta "per capita" de un país. Como es lógico, no vamos a detenernos en este sentido vulgar, sino en el sentido científico de la palabra renta: así la renta es, en teoría económica, en ocasiones, la renta ricardiana, o renta diferencial; en otros casos, la renta es un concepto muy similar al anterior que se denomina cuasi renta industrial; también se utiliza la expresión renta en el sentido de la retribución del factor de producción capital o del factor de producción trabajo, en el contexto de la teoría de la distribución; finalmente, se utiliza igualmente la expresión renta cuando se habla de renta nacional como valor de los bienes y servicios producidos en un país en un período de tiempo determinado. Por ello, vemos que incluso en teoría económica, prescindiendo de la aplicación tributaria, no existe un concepto unitario de renta; sin embargo, a efectos tributarios, ha tenido gran significación el concepto de renta como retribución de un factor de producción que, como tal, se contrapone al concepto de capital; así la renta es el flujo de servicios que emanan del capital o el valor de esos servicios. A partir de aquí, el concepto se generaliza y la renta responde al conjunto de bienes o servicios que emanan de una fuente productiva, por tanto, de una actividad. Como toda actividad productiva se realiza mediante la combinación de los dos factores de producción trabajo y capital, la renta es, por un lado, el valor de lo producido por los factores o, desde otro punto de vista, el valor de la retribución de estos factores; en tal sentido, pueden distinguirse rentas del trabajo, rentas del capital y rentas mixtas.

De este concepto de renta como ingreso correspondiente a un factor de producción que se estudia en la teoría de la distribución, se puede pasar al concepto de renta nacional, también llamada producto nacional neto o ingreso nacional. Este concepto no coincide exactamente con el anterior, pero tiene algunas concomitancias con él.

Supongamos ahora que pasamos del campo de la teoría económica al campo tributario, y que se desea establecer un impuesto sobre la renta. ¿Bastarán sin más los conceptos de renta estudiados en la teoría económica a efectos de delimitar el objeto de la imposición? Todos los impuestos se pagan con la renta o con el capital, es decir, con renta corriente o con renta acumulada. Se entiende normalmente que, al menos desde el punto de vista macroeconómico, deben pagarse con renta corriente, pues de lo contrario dañarían el proceso productivo. En tal sentido, todos los impuestos son impuestos sobre la renta, puesto que se pagan con la renta. Pero cuando el Estado crea un impuesto sobre la renta global, no sólo es porque estima que el impuesto se debe pagar con una fracción de esa renta, sino porque desea que el impuesto se adecue en su cuantía al volumen de esa renta, o, de otro modo, porque considera a la renta como una medida adecuada de capacidad económica del sujeto que la disfruta o detenta y, por tanto, de capacidad contributiva. Es disculpable, como ha sido puesto de manifiesto por KALDOR, si constituye expresión más adecuada de la capacidad contributiva la renta o el gasto. Pero si se elige la renta, hay que contemplar el concepto de renta desde el punto de vista de su idoneidad para reflejar esa capacidad contributiva.

En tal sentido, no tenemos por qué seguir necesariamente los conceptos aparecidos en diversos sectores de la teoría económica a efectos de definir la renta. Será más oportuno pensar un concepto de renta adecuado a las necesidades de la imposición, es decir, un concepto de renta que refleje los criterios de equidad y justicia que están insertos en el principio de capacidad económica.

Durante mucho tiempo, a efectos tributarios, se ha adoptado un concepto de renta en el sentido de producto de una fuente, es decir, un concepto tomado de la teoría económica de la distribución o de la teoría económica del producto nacional. Esa es, por ejemplo, la tesis del derecho tradicional inglés. Sin embargo, considerando así la renta, quedan fuera de le imposición algunas manifestaciones evidentes de capacidad económica. Por ello, a efectos de su tratamiento tributario, le renta viene más bien definida

como acrecimiento o acrecentamiento, es decir, el aumento del valor neto del patrimonio, más el consumo, durante un período dentro de tiempo. Este concepto de renta, a efectos tributarios, tiene realmente un origen muy antiguo. Fue formulado por primera vez por DAVIDSON en 1889, y de una manera más definida por SCHANZ en 1896, y es aceptado por numerosos hacendistas, como el anteriormente citado MUSGRAVE, GRIZIOTTI, PUGLIESE, HAIG, SIMONS, ROMANI, HEWET, DAVID y el Informe CARTER, que en este aspecto no es ni mucho menos innovador, como algunos han pensado. En este segundo sentido, el concepto de renta es un concepto de política social, es un concepto ligado estrechamente a los criterios de equidad que predominan en la colectividad en un momento determinado. Puede decirse que en el orden de la teoría los hacendistas que tienen este concepto amplio de renta son la inmensa mayoría en la actualidad. Sin embargo, este consenso doctrinal no he tenido un reflejo adecuado en la práctica.

Si adoptamos este concepto de rente, es ya más fácil resolver el problema que nos habíamos planteado, es decir, decidir si los incrementos patrimoniales son renta o no lo son. Según el concepto de renta de que se parta, existen las tres soluciones entes señaladas:

a) Los incrementos patrimoniales son renta; así lo estiman MUSGRAVE, TAYLOR, LAUFENBURGER, GOODE, ROMANI, DAVID, el Informe CARTER y FUENTES QUINTANA, entre otros muchos; en consecuencia, deberán ser gravados en el impuesto sobre la renta, aunque FUENTES estima que, como resulta inviable un impuesto que grave todas les ganancias de capital, éste se suele concertar en los bienes inmuebles y en los valores mobiliarios, que son los que proporcionan ganancias de capital más importantes por su cuantía.
b) Según otros, las ganancias de capital no son renta. Es la tesis de WALLICH, fundándose principalmente en el argumento de que en le Contabilidad nacional sólo una parte de los incrementos patrimoniales son renta, ya que la mayor porción de ellos proceden generalmente de la inflación. En consecuencia, no deben ser gravados. Algunos hacendistas (participantes en le Conferencia de la Brookings Institution) estiman que las ganancias de capital no son rente porque no producen el mismo efecto sobre el consumo que le rente personal, porque están excluidas de la definición de rente personal de le renta nacional y porque frecuentemente son nominales más que reales.
c) Hay quienes estiman que les ganancias de capital son renta, pero con características especiales que les diferencian de le rente ordinaria o corriente, lo cual tiene obvias consecuencias tributarias. Así COSCIANI estima que el incremento patrimonial no tiene como índice de capacidad contributiva el mismo valor, ya que los sujetos lo consideran patrimonio y no rente; pera BERLIRI, la renta continuada demuestre mayor capacidad contributiva que el incremento patrimonial porque éste es aleatorio; GIORGETTI estime que existe une diferente capacidad contributiva en la renta ordinaria y en el incremento patrimonial; parecida es le tesis de PARRAVICCINI, para quien no es aceptable la asimilación indiscriminada del incremento patrimonial a la renta; Seltzer estima que, en algunos casos, el incremento patrimonial pone de manifiesto menor capacidad contributiva que la renta ordinaria, mientras que en otros sucede lo contrario. En este orden de idees, COSCIANI encuentra el fundamento de la tributación de los incrementos patrimoniales en que son renta "no ganada".

La consecuencia es importante desde el punto de vista tributario. Principalmente COSCIANI estime que esos incrementos patrimoniales deben someterse a tributación, pero no como renta, sino teniendo en cuenta el "mérito" de la adquisición, el cual es tanto menor cuanto mayor sea el porcentaje de incremento y cuanto menor sea el período de adquisición. Por ello parece más lógico gravar el incremento patrimonial en función de estos dos elementos, y un impuesto sobre el patrimonio.

4. CLASES DE INCREMENTOS PATRIMONIALES O GANANCIAS DE CAPITAL

Podemos señalar diversas clases de incrementos patrimoniales o ganancias de capital, según su origen:

A) En primer lugar, incrementos de valor debidos a un aumento previsto de los rendimientos correspondientes a los distintos elementos patrimoniales afectados. El incremento patrimonial no es más que la capitalización de una renta futura más alta. En relación con este incremento de valor se plantea el problema de si existe doble imposición al gravar el incremento patrimonial y la renta futura más alta. En realidad, existirá doble imposición si se da el fenómeno de la amortización del impuesto; pero la teoría más generalmente aceptada admite que en un impuesto general no hay amortización o capitalización del impuesto. En realidad, toda la teoría de la doble imposición y de la amortización del impuesto está sujeta a fuertes dudas y discusiones (DA EMPOLI). Para GOODE, p. ej., no hay doble imposición: la revalorización y el mayor rendimiento son hechos imponibles claramente diferenciales.

B) Incrementos patrimoniales debidos a un aumento general de precios. Según una opinión muy extendida, estos incrementos patrimoniales son ilusorios o irreales y, por tanto, no se deben gravar; no representan una mejora de la posición económica del propietario (SELTZER): no representan un aumento de la capacidad económica y, por tanto, no son renta.

   Sin embargo, existen opiniones contrarias. Hay que tener presente que no todos los elementos patrimoniales resultan igualmente afectados por la inflación, por lo cual puede detectarse, por lo menos en algunos supuestos, un incremento de capacidad económica. Por otro lado, según COSCIANI, la inflación viene a ser un impuesto general que reduce rentas y patrimonios. Los poseedores de bienes reales están en mejor posición que quienes no los tienen, en los supuestos de inflación; por ello, gravar el incremento patrimonial nominal es un complemento lógico del "impuesto inflacionista"; en el mismo sentido se pronuncia el Departamento del Tesoro de los EE.UU. También se afirma (SIMONS) que los cambios de valor del dinero son un riesgo que debe asumir el inversor, y que quienes más pueden resultar gravados por esas ganancias nominales son titulares de valores mobiliarios y de inmuebles, que se benefician de la inflación en cuanto son también deudores (SIMONS). Por otro lado, se dice que los titulares de bienes, en supuestos de inflación, están en posición más ventajosa que quienes tienen rentas fijas, porque deben ser gravados (FUENTES e Informe CARTER). El realidad, si se quieren considerar nominales los incrementos patrimoniales debidos a la inflación, es muy difícil elegir un elemento deflactor; no resulta adecuado el índice general de precios, ni el índice de precios de los bienes de consumo, ni el índice de precios de los bienes de producción (SELTZER) precisamente porque la inflación no afecta por igual a todos los elementos patrimoniales. Como dice GOODE, la aplicación de un deflactorio de precios a las ganancias o pérdidas de capital, y no a los demás conceptos que integran la renta, produce resultados más injustos que las consecuencias derivadas de no corregir los cambios en el nivel de precios; salvo que se aplicase un deflactor a todas las rentas, lo que va en contra de la política fiscal compensadora.

C) Incrementos patrimoniales debidos al cambio del tipo de interés o capitalización.

   Existen quienes opinan que estos incrementos son ficticios, que no reflejan un aumento de la capacidad contributiva, porque la renta efectivamente percibida permanece sin variación (muchos *mientors* de la Conferencia de la Brookings Institution).

   En contra se opina (ROMANI, GOODE, FUENTES QUINTANA) que esto es cierto si el producto de la venta se reinvierte, pero no si se destina al consumo, supuesto en el cual parece coherente un aumento de capacidad contributiva. Quien realiza una ganancia de capital se encuentra por tal motivo en mejor

situación que quien no realiza ninguna, como el titular de un salario; en consecuencia, debe ser gravada (SELTZER). Según el Informe CARTER, estos incrementos patrimoniales aumentan el poder económico del titular. ROMANI estima que quizá estos incrementos patrimoniales deberían tener en la práctica un tratamiento tributario preferencial, en relación con los demás, pero las posibilidades de llevar a cabo tal discriminación son nulas.

D) Incrementos patrimoniales que no se distinguen de la renta. (ROMANI).
Entre estos incrementos se encuentran los incrementos no inesperados, como los derivados de la especulación en Bolsa de valores, de la especulación con terrenos agrícolas o urbanos, de la parcelación de terrenos para su transformación en urbanos dotándolos de los oportunos servicios, y otros similares. En realidad, estos incrementos son renta corriente en el sentido tradicional y no incrementos patrimoniales. Sin embargo, es muy difícil determinar cuándo un incremento de este tipo es esperado o inesperado. De esta clase de incrementos patrimoniales son los que experimentan las acciones como consecuencia de la reinversión de los beneficios en las sociedades respectivas (WALLICH).

E) Otros tipos de incrementos patrimoniales. (TRAMONTANA).
En este grupo se encontrarían algunos supuestos como el de quien adquiere un cuadro de escaso valor, que luego resulta ser de un pintor altamente cotizado.

F) Incrementos patrimoniales que corresponden a cambios en la disposición para hacer frente a las incertidumbres, como son las ganancias derivadas de la lotería o las apuestas (SELTZER).

G) Otros casos especiales (SELTZER).
Entre ellos pueden encontrarse los incrementos patrimoniales debidos a descubrimientos de minerales, a inventos fortuitos y las pérdidas de capital debidas a razones catastróficas; también se contemplan como casos especiales los que proceden de modificaciones inesperadas en el valor de inventarios y los que se denominan "Windfall operating profits", o exceso de las ganancias realizadas sobre las previstas.

H) Finalmente, pueden considerarse también las ganancias de capital derivadas de la actividad de organización y lanzamiento de empresas que enajenan por un valor superior a la inversión de capital necesario para constituirla; de suyo estas ganancias de capital son retribución de una actividad y se identifican más bien con la renta corriente en sentido tradicional.

5. EL PROBLEMA DE LA REALIZACIÓN DE LA GANANCIA DE CAPITAL O INCREMENTO PATRIMONIAL

Supuesta la existencia de ganancias de capital, supuesto que, al menos, algunas de ellas son manifestación de capacidad contributiva y que son renta en sentido propio, se plantea el problema de si, a efectos de tributación, debe mirarse el momento de la realización de la ganancia, o, por el contrario, debe gravarse el incremento en la medida en que se produce, aunque no dé lugar a realización en metálico.

A) Desde un punto de vista teórico, la realización no es necesaria para constatar la existencia de un incremento patrimonial o ganancia de capital (MUSGRAVE, ROMANI). Se realice o no la ganancia, la capacidad contributiva es idéntica (ROMANI).

Por el contrario, TRAMONTANA opina que, sin realización, hay un enriquecimiento que puede ser puramente ficticio si todos los titulares del beneficio tienden a realizarlo, pues, como consecuencia del mecanismo del mercado, el beneficio disminuirá al realizarse. Por ello, si existe capacidad contributiva con el mero incremento no realizado, debe ser gravada con un impuesto sobre el patrimonio y no con un impuesto sobre la renta.

B) Admitida la primera posición, es decir, que la realización no es necesaria para la existencia de un incremento patrimonial, nos podemos preguntar las ventajas e inconvenientes del gravamen de un incremento patrimonial no realizado. Entre las ventajas pueden considerarse las siguientes:

Mayor grado de uniformidad en el tratamiento tributario de las rentas personales (SELTZER). Es evidente que al gravar los incrementos en la medida en que se generan, se obtiene una uniformidad mayor en el tratamiento tributario de las rentas. Es un medio de someter a tributación por impuesto personal a los accionistas por el beneficio ahorrado por las sociedades (SELTZER).

Impide la evasión del impuesto por el mecanismo de evitar cualquier transacción hasta el momento del fallecimiento (SELTZER);

Evita el retraso voluntario en el pago del impuesto, ya que el momento de la realización puede posponerse al momento que se estime más oportuno por el contribuyente (SELTZER Y ROMANI);

Elimina el efecto de inmovilización del sistema de realización al que aludiremos después (SELTZER).

Produce un sustancial incremento de los ingresos tributarios (SELTZER);

Estas ventajas son señaladas también por muchos de los economistas que participaron en la Conferencia de la Brookings Institution. El Informe CARTER aboga por una introducción paulatina de este sistema, adquiriéndose experiencia en la valoración por parte de la administración financiera, aunque inicialmente la valoración se produciría en períodos superiores al año y dando, desde luego, facilidades de pago para estos supuestos de no realización.

Frente a estas ventajas se señalan los inconvenientes del gravamen de las ganancias de capital no realizadas. En primer lugar, la dificultad de elegir un criterio de valoración anual (KALDOR).

Normalmente se hace hincapié en las dificultades enormes de orden administrativo, en el enorme trabajo que supone este sistema de tributación para el contribuyente y para la Administración (DAVID, SELTZER, FUENTES QUINTANA), si bien estas dificultades disminuyen si el impuesto es muy bajo.

También se señala como inconveniente que este sistema de tributación puede determinar un cambio en la preferencia. por los distintos tipos de inversión con reducción en la preferencia por las inversiones más arriesgadas (SELTZER); se señala igualmente que este sistema produce dificultades de liquidez por parte de los contribuyentes que tienen que hacer frente a unos impuestos en metálico cuando su capacidad contributiva no procede de una realización en dinero (SELTZER).

Finalmente, se señala (SELTZER) que muchos contribuyentes considerarían altamente inconveniente pagar por algunas plusvalías, por ejemplo, por la de la propia residencia.

C) Si se admite el principio de la realización, es decir, si se estima que no deben tributar más que las ganancias de capital realizadas, parece conveniente que deba presumirse la realización en los supuestos de donaciones, transmisiones mortis causa, cuando un hijo deja la unidad familiar o cuando se cambia la residencia a otro país (Informe CARTER).

Estas presunciones de realización no son sino medios de evitar la evasión legal del impuesto en los supuestos a que hacen referencia. De este problema trataremos con más detención posteriormente.

6. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA IMPOSICIÓN DE LOS INCREMENTOS PATRIMONIALES O GANANCIAS DE CAPITAL

Vamos a analizar a continuación los efectos económicos de la imposición sobre los incrementos patrimoniales o ganancias de capital.

A) Efectos en relación con el ahorro.

Una opinión extendida es que el impuesto sobre las ganancias de capital reduce el ahorro porque

afecta a los grupos de más alta renta y, por tanto, de mayor propensión marginal al ahorro (ROMANI, WALLICH, SELTZER, DAVID, FUENTES. En contra, FOLSOM (citado por FUENTES) estima que no está demostrado que el impuesto sobre las ganancias de capital se paga propiamente con ahorro. Y el Informe CARTER considera que el impuesto no produce disminución significativa del ahorro, dado el conjunto de medidas que se proponen en dicho Informe como, por ejemplo, la integración del impuesto sobre la renta y sobre sociedades; así se considera que quizá disminuiría algo el ahorro de los individuos, pero no el de las sociedades, dado el sistema de compensación que propugna el Informe CARTER.

En los EE.UU. ha existido y existe un fuerte debate sobre este aspecto.

No obstante, admitiendo que el impuesto sobre los incrementos patrimoniales reduzca algo el ahorro, hay que tener en cuenta:

a) Aunque existiera más ahorro de no existir el impuesto sobre las ganancias de capital, ello no quiere decir que existieran más inversiones, ya que el nivel de inversiones depende de la oferta de inversiones (ROMANI).
b) Es muy escaso el ahorro privado voluntario en el conjunto del ahorro nacional en las economías modernas, donde el ahorro público y el ahorro privado forzoso tienen una importancia cuantitativa muy superior a la del ahorro privado voluntario.
c) El efecto sobre el ahorro depende también en gran medida de cómo gaste el Gobierno el importe de la recaudación por el impuesto sobre las ganancias de capital (SELTZER).
d) En realidad, no disminuye el capital de la sociedad en su conjunto, porque los impuestos en su conjunto, si se comparan con la renta nacional, se pagan con renta y no son capital, aunque se paguen con capital en algún supuesto determinado, desde un punto de vista individual (SELTZER).
e) El problema del efecto negativo sobre el ahorro del impuesto sobre las ganancias de capital no es diferente del problema del efecto negativo sobre el ahorro de todos los impuestos que gravan renta ahorrada, y que no por ello dejan de existir, dadas las necesidades de una Hacienda moderna (SELZER, DAVID y muchos participantes de la Conferencia de la Brookings Institution).
f) En realidad, el efecto sobre el ahorro de un impuesto sobre las ganancias de capital es el mismo que se produce cuando se grava cualquier clase de renta irregular o incierta, y no por ello dejan de gravarse este tipo de rentas (ROMANI).

B) El problema de la lesión del incentivo a las inversiones arriesgadas.

En las inversiones arriesgadas se produce con frecuencia un incremento del valor patrimonial. Puede argumentarse, por tanto, que si se grava el incremento patrimonial, el impuesto actuará como desincentivo de dichas inversiones arriesgadas (FASIANI y GROVES, citados por FUENTES).

En contra de esta argumentación cabe hacer las siguientes consideraciones:

a) Existen incrementos patrimoniales en sectores donde hay gran seguridad y liquidez y muy poco riesgo, como, por ejemplo, con frecuencia, en el sector inmobiliario (ROMANI),
b) No está demostrada la correlación entre incremento patrimonial y riesgo (ROMANI).
c) No está demostrado que la elevada asunción de riesgo sea más eficaz desde el punto de vista del conjunto de la economía (ROMANI).
d) Criticar el gravamen de las ganancias de capital, desde el punto de vista del riesgo de la inversión, es lo mismo que criticar el impuesto a los beneficios, que no por ello dejan de existir o se pretende suprimir (ROMANI).
e) Por otro lado, si el incremento patrimonial típico es inesperado, no debe influir sobre la asunción de riesgo, por lo cual el incremento patrimonial estaría totalmente desligado de la asunción de riesgo (SELTZER).

f) Hay que tener presente, finalmente, que la compensación de pérdidas con ganancias equilibra en gran medida los efectos de desincentivo sobre el ahorro (DOMAR y MUSGRAVE, citados por FUENTES y ROMANI). GOODE, contemplando el sistema americano, y fijándose más en la inversión que en el ahorro, concluye que no está claro que sea más conveniente para la inversión el tratamiento fiscal discriminatorio (favorable) de los incrementos patrimoniales.

C) El problema del efecto de congelación de las inversiones (*Lock-in-effect*).

Parece haber unanimidad en el sentido de que un impuesto sobre las ganancias de capital produce un cierto efecto de congelación o inmovilización de las inversiones. En lo que se difiere por quienes se han ocupado del tema es en la magnitud del efecto. Según una opinión bastante extendida, los efectos de congelación no son muy importantes. En realidad depende de la magnitud del incremento patrimonial, de la altura del tipo impositivo y de la diferencia de rentabilidad entre la inversión originaria y la nueva inversión (ROMANI). Según SELTZER, hay evidencia empírica en los EE.UU. de que la realización de ganancias y pérdidas de capital fluctúa más a causa de los precios de cotización de Bolsa que de las modificaciones en el tratamiento tributario. En el mismo sentido opina FUENTES citando a GROOVES. Y de la misma opinión es el Informe CARTER, si bien hay que tener presente que en dicho Informe se propugna la imposición sobre las ganancias de capital en el caso de fallecimiento y se recomienda una revaluación. Como dice SELTZER, las inversiones ya están hechas y no importa quien sea su poseedor. En sentido parecido se pronuncia GOODE. Por otro lado, en relación con el efecto de congelación, hay que tener presente que ésta no se produce si se gravan los incrementos no realizados (ROMANI, SELTZER), es decir, si se elimina el criterio de la realización; el efecto de congelación disminuye si se declaran exentas o menos gravadas las ganancias reinvertidas (ROMANI), aunque este tratamiento favorable de las ganancias reinvertidas no tienen justificación teórica, como veremos posteriormente; el efecto de congelación disminuye también si se acepta la tesis de COSCIANI de establecer un impuesto sobre ganancias de capital en función del incremento porcentual y del tiempo de maduración del incremento, y se acompaña con un impuesto sobre el patrimonio; lo mismo opina TRAMONTANA. Finalmente, hay que tener presente que la deducción de pérdidas de capital que se compensen con las ganancias correspondientes disminuye el efecto de congelación. La congelación, por otro lado, no tiene influencia directa alguna sobre el volumen total de la inversión financiera y real, aunque afecta a su distribución y a la composición de las carteras (GOODE).

D) El problema de si la imposición de las ganancias de capital constituye un elemento de inestabilidad del mercado porque acentúa las fluctuaciones de precios, lo cual influye en la estabilidad general del sistema.

En un sentido afirmativo opina en principio ROMANI y también SOMERS, DAVID y, sobre todo, WALLICH. El mecanismo a través del cual el impuesto de ganancias de capital es un elemento de inestabilidad del mercado se explica así por SOMER: cuando los precios aumentan, se reduce la oferta, lo cual determina, a su vez, un incremento de los precios; por el contrario, cuando hay pérdidas y éstas son deducibles, hay un aumento de la oferta, lo cual determina una disminución de los precios. Por su parte, WALLICH estima que el efecto de alza de los precios se refuerza por el efecto de congelación, mientras que en caso de baja de precios, si se admite la compensación de pérdidas se produce una tendencia a la realización masiva y una mayor baja de los precios de los elementos patrimoniales afectados. En contra de las opiniones anteriores o, por lo menos, como matización de las mismas, pueden tenerse presentes algunas consideraciones. Según SIMONS y ROMANI, al reducirse las ofertas de algunos títulos, se reduce también la demanda de otros, lo cual produce una compensación de la elevación de precios producida por la disminución de la oferta. Hay que tener en cuenta también el

efecto capital, es decir, que el impuesto absorbe fondos que de otro modo aumentarían la demanda y los precios (SIMONS y ROMANI). También hay que considerar que si no se gravan las ganancias de capital en la fase de expansión, existirá más demanda y, por tanto, los precios subirán (SIMONS, ROMANI y GROVES). FUENTES, por su lado, opina que no parece que la imposición de las ganancias de capital produzca efectos perniciosos para la estabilidad del sistema. Por el contrario, opina que mejora el efecto de estabilidad automática. En cualquier caso, según ROMANI, un buen sistema de periodificación disminuye este efecto de fluctuación de precios. Posteriormente aludiremos a los aspectos de la periodificación como problemas prácticos del impuesto.

E) También se ha afirmado que al reducirse el volumen de las transacciones como consecuencia de la existencia del impuesto, se reducen los ingresos tributarios en mayor medida que el aumento de recaudación producido por el propio impuesto. Es SELTZER quien pone de manifiesto esta objeción para rechazarla a continuación.

F) Por último, un impuesto sobre las ganancias de capital se estima (DAVID) que puede afectar favorablemente a la oferta de trabajo, pues al gravarse las ganancias de capital, a igualdad de recaudación global existirá una menor tributación de la renta ganada.

7. LOS PROBLEMAS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA REINVERSIÓN DEL INCREMENTO PATRIMONIAL REALIZADO (roll-over)

El mecanismo en virtud del cual las ganancias de capital realizadas y reinvertidas dejan de tributar por el hecho de la reinversión, es objeto de discusión y de opiniones encontradas. En realidad, aunque esta técnica disminuye el efecto de congelación, como hemos visto anteriormente, no se justifica teóricamente, salvo que se quiera llevar a cabo una política de incentivos sectoriales (RoMANI); es decir, si se trata de incentivar la inversión en determinados sectores, la exención por reinversión puede estar justificada desde el punto de vista de la política sectorial, pero no desde el punto de vista de la equidad con carácter general. DAVID y GOODE opinan que esta técnica plantea dificultades de orden administrativo y que puede conducir a dejar prácticamente exentas las ganancias de capital, salvo que se establezca un gravamen obligatorio en el momento del fallecimiento. La afirmación anterior es mucho más clara si se contemplan las sociedades: sus ganancias de capital quedarían prácticamente sin tributar de aceptarse la técnica de la reinversión, porque las sociedades tienen una vida muy amplia, superior normalmente a la de la persona humana. No obstante, el sistema del roll-over tiene gran apoyo entre muchos de los participantes en la Conferencia de la Brookings Institution. El Informe CARTER estima que este sistema es altamente contrario a la equidad, pues deja precisamente sin tributar a los titulares de rentas más fuertes, que se pueden permitir la reinversión por no necesitar el importe de consumo. Para GOODE la objeción principal es que ofrece ventajas injustas a quienes realizan ganancias de capital frente a los perceptores de otros rendimientos.

8. EL PROBLEMA DEL TRATAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS

Parece lógico que si se gravan los incrementos de capital, se admita la deducción de las pérdidas a efectos de determinar la base imponible. Según el Informe CARTER y teniendo en cuenta el sistema global propugnado por dicho Informe, se deberían tener presentes todas las pérdidas de capital que no correspondan de hecho a un consumo personal, lo mismo en el supuesto de que exista acto a disposición del elemento de capital que cuando no exista, siempre que la pérdida se pueda demostrar; en

contrapartida, se debería admitir la revaluación contable voluntaria de elementos del activo que no han sido objeto de disposición; de esta manera se favorecerían las inversiones arriesgadas.

No obstante, si se sigue, como es habitual, el criterio de la realización, es decir, si no se gravan las ganancias de capital más que en el momento en que se realiza el bien y, en consecuencia, sólo se admite la deducción en el momento en que la pérdida se produce por realización del bien correspondiente, el contribuyente puede elegir el momento más oportuno para realizar ganancias y pérdidas, dando lugar a una evasión legal, incluso mediante el mecanismo de realización de pérdidas y adquisición de los mismos elementos enajenados, con lo cual se obtiene la ventaja fiscal de las pérdidas que disminuyen las ganancias y se mantiene la misma posición patrimonial sustancial (ROMANI).

La solución más corriente, en el supuesto de que las ganancias de capital estén sujetas con un tipo preferencial, corno sucede en los EE.UU., es la de este país: la compensación exclusiva de las ganancias de capital gravadas con tasa preferencia) con las pérdidas de capital producidas en las mismas condiciones que aquellas ganancias, y posibilidad de traslación de la pérdida no compensada a años sucesivos con el objeto de obtener su compensación con ganancias de capital sujetas a tipo preferencial en dichos años sucesivos.

9. ELECCIÓN DE LA FORMA CONCRETA DE GRAVAMEN

Después de las consideraciones anteriores, parece razonable plantearse el problema de cuál es la forma concreta de gravamen que debe elegirse para las ganancias de capital. Caben las siguientes soluciones (FUENTES):

A) Inclusión plena de las ganancias de capital en la base del Impuesto personal progresivo sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades, según la naturaleza del titular.
B) Inclusión de las ganancias de capital en el Impuesto sobre la Renta, pero con un tratamiento especial, bien por otorgarles un tipo preferencial, bien por utilización de un sistema de prorrateos.
C) Creación de un Impuesto especial sobre las ganancias de capital, al margen del Impuesto sobre la Renta.
D) Creación de gravámenes diversos según las fuentes de producción de las ganancias de capital, bien con carácter autónomo, o integrados en diferentes figuras tributarias.

En favor de la solución primera, es decir, la inclusión plena de las ganancias de capital en el Impuesto sobre la Renta de una manera indistinta, se pueden aducir los siguientes argumentos:

a) En primer lugar, puede afirmarse que las ganancias de capital producen un aumento del poder adquisitivo como de las demás fuentes de renta; parece lógico gravarlas dentro del Impuesto sobre la Renta. (FUENTES);
b) Con este procedimiento se evitan los difíciles problemas de delimitación conceptual entre lo que es renta y lo que es ganancia de capital (FUENTES);
c) Con esta solución se evita la tendencia a transformar renta corriente en ganancia de capital (FUENTES).

En realidad, existen numerosos procedimientos, que han destacado los especialistas, para transformar renta en ganancia de capital en aquellos lugares donde exista un tratamiento preferencial de las ganancias de capital. Así, por ejemplo, SELTZER enumera distintas causas y métodos para transformar renta corriente en ganancias de capital, con objeto de beneficiarse del tratamiento preferencial de estas últimas en el sistema americano:

a) El primer procedimiento se deriva de la dificultad de distinguir entre inversor y empresario; el inversor obtendría ganancias de capital en determinados supuestos, mientras que el empresario

obtendría renta; pero ya hemos visto que es muy difícil encontrar la diferencia entre la ganancia de capital buscada y la ganancia de capital no buscada;

b) En otros supuestos, los promotores y organizadores de empresas combinan factores de producción y enajenan luego las empresas, obteniendo como ganancia de capital lo que en realidad es una retribución de su iniciativa y su trabajo y, por tanto, debería de considerarse a todos los efectos renta corriente;

c) También puede obtenerse la transformación de renta en ganancia de capital a través de una compañía personal holding, sistema que fue bastante utilizado en los EE.UU. hasta que la legislación fiscal ha corregido la evasión legal que representaba;

d) Otro sistema de transformar la renta corriente en ganancia de capital es la reinversión de los beneficios de las sociedades en la propia sociedad, lo que determina un aumento del valor de los títulos representativos del capital social que sustituye a los dividendos; el dividendo es renta corriente, pero el aumento de valor de los títulos representativos del capital es ganancia de capital y queda preferencialmente gravado;

e) Otro mecanismo es el de la utilización de sociedades interpuestas con la misma finalidad que en los dos casos anteriores;

f) También puede transformarse en ganancia de capital una renta corriente cuando los beneficios de la sociedad se utilizan para adquirir acciones u obligaciones emitidas por la propia sociedad a tipo superior al de emisión, con lo cual se transforma igualmente la renta en ganancia de capital para los titulares de las acciones o de las obligaciones;

g) Otro mecanismo es el de la disolución de las sociedades y atribución de sus bienes a los accionistas, que de esta manera obtienen como ganancia de capital lo que de distribuirse como dividendo habría sido renta corriente;

h) Otro mecanismo de transformación de renta corriente en ganancia de capital es el de las opciones de compra de acciones de la sociedad a altos ejecutivos a tipos inferiores a los de cotización, como un medio de retribución de los mismos; la diferencia entre el tipo de adquisición y el tipo de mercado constituye, en el caso de enajenación, una ganancia de capital que en realidad es una transformación de la retribución del trabajo personal del ejecutivo;

i) También se transforma renta corriente en ganancia de capital mediante distintos mecanismos de venta de títulos que dan lugar a rentas futuras, como patentes, derechos de autor, rentas vitalicias, etc.

j) Se pueden transformar también intereses en ganancias de capital, por ejemplo, mediante la adquisición de obligaciones por debajo de la par, que posteriormente se amorticen a la par, o mediante la venta de un elemento patrimonial a precio más alto en lugar de cobrar un interés por el aplazamiento.

DAVID enumera también otros procedimientos de transformar renta corriente en ganancia de capital:

a) La venta de cosechas con la tierra al venderse la finca; en realidad, la renta neta que produce la cosecha no es ganancia de capital, pero se asimila a esta última al integrarse en la enajenación de la finca;

b) También se transforma renta en ganancia de capital cuando se paga una cantidad a cambio de una pensión;

c) Finalmente, se señala el mecanismo de producir altas depreciaciones en inmuebles por mecanismo de amortización al máximo permitido por la Ley, que producen ganancias de capital al ser vendidos.

Es evidente que existen éstos y otros mecanismos, y que no todos ellos son aplicables al sistema tributario español. Únicamente se han indicado, tomados principalmente de la realidad norteamericana, como medio para señalar que si no se incluye la ganancia de capital en la renta a todos los efectos se originan inmediatamente métodos muy variados mediante los cuales se tiende a transformar la renta en ganancia de capital con objeto de disfrutar del gravamen tributario más beneficioso.

No obstante, existen también razones que abonan otras soluciones. Consideraremos a continuación la inclusión de la ganancia de capital en el Impuesto sobre la Renta, pero con un tratamiento especial, bien mediante un tipo preferencial, o mediante la utilización del sistema de prorrateos. Si se incluye la ganancia de capital en el Impuesto sobre la Renta, pero con un tipo preferencial, en realidad estamos ante una situación equivalente a aquella en la que existe un impuesto especial sobre las ganancias de capital y a la que nos referiremos a continuación (FUENTES).

Si el tratamiento especial se refiere a la utilización de un sistema de prorrateos, evidentemente se está buscando un remedio contra la irregularidad que puede constituir una de las características de las ganancias de capital; ahora bien, este remedio afecta tanto a las ganancias de capital como todas las rentas irregulares; a las técnicas de prorrateos nos referiremos con posterioridad.

En favor de la solución de creación de un impuesto especial sobre las ganancias de capital existen algunas razones:

a) En primer término, la invocada irregularidad de las ganancias de capital, que parece inducir a que deba considerarse poco equitativo someterlas a tipos progresivos en el momento en que se producen (FUENTES);
b) También se afirma que las ganancias de capital, aunque se realicen en un momento determinado, tienen un período de maduración superior al año, por lo que su gravamen no tiene encaje en un impuesto que grava la renta anualmente percibida (FUENTES);
c) También se arguye para la existencia de un impuesto especial sobre las ganancias de capital más benigno que el Impuesto sobre la Renta de carácter progresivo o simplemente taz impuesto especial de carácter proporcional, el argumento antes indicado de que refleja menor capacidad tributaria, por ser esporádico, que las rentas regulares (FUENTES);
d) Finalmente, hay quien estima (COSCIANI) -como ya hemos indicado anteriormente -que la capacidad contributiva que ponen de manifiesto las ganancias de capital debe de gravarse en función del incremento porcentual y de la duración del período de maduración de las ganancias, es decir, ajustándose a parámetros que nada tienen que ver con un impuesto personal progresivo sobre la renta global de las personas físicas ni con un impuesto sobre sociedades, aunque éste tenga carácter proporcional.

En contra de esta solución pueden argüirse también las siguientes consideraciones:

a) Como hemos visto con anterioridad, el impuesto especial produce una tendencia a transformar la renta corriente en ganancia de capital, con objeto de acogerse a los tipos preferenciales de los impuestos especiales;
b) También se afirma en contra de este sistema, que constituye un premio tributario para aquellos elementos patrimoniales que aumenten de valor (DAVID);
c) El sistema de impuesto especial o preferencial implica un tratamiento perjudicial de la actividad comercial, en relación con la actividad inversora, lo cual no está justificado desde el punto de vista económico (DAVID);
d) El impuesto especial implica necesariamente una complejidad grande en la legislación fiscal e incertidumbres en su aplicación, ya que nunca están claras las fronteras entre las rentas y las ganancias de capital (Informe CARTER);

e) El sistema del impuesto especial distorsiona la manera de llevar y organizar los negocios, ya que éstos se estructuran de modo que den lugar a ganancias de capital y no a conceptos de renta (Informe CARTER);
f) En relación con el argumento anterior, se afirma que el impuesto especial sobre las ganancias de capital carece de imparcialidad.

De suyo, los tipos preferenciales, como existen en EE.UU. y en Gran Bretaña, o los impuestos especiales sobre las ganancias de capital se suelen deber a la existencia de tipos de progresión muy altos en el Impuesto sobre la Renta. Por eso el Informe CARTER rechaza estos sistemas, ya que propone un tipo de progresión máximo del 50 por 100.

En favor de la solución que hemos citado anteriormente en cuarto lugar, es decir, la de diluir el gravamen de las ganancias de capital en distintos impuestos, según las fuentes, de carácter autónomo o integrados en diversas figuras tributarias, no existe razón ni motivación alguna. Donde se produzca tal situación, es una situación de hecho, al margen de la racionalidad tributaria.

Por ello, hay que elegir entre la fórmula de la inclusión plena en el impuesto sobre la renta, la fórmula de inclusión en dicho impuesto, pero utilizando alguna técnica de prorrateo, o la creación de un impuesto especial. De suyo es muy difícil pronunciarse por una u otra solución. La última de ellas es atendible si se aceptan las razones de COSCIANI en cuanto a la naturaleza de la capacidad contributiva que pone de manifiesto la ganancia de capital. En mi opinión, se trata de una cuestión de técnica que depende de la organización de la Administración financiera y de los juicios de valor que predominen en la colectividad en relación con las ganancias de capital y su asimilación mayor o menor a la renta corriente.

10. SUPUESTOS DE EXENCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE GANANCIAS DEL CAPITAL

Supongamos que los incrementos patrimoniales se gravan en el Impuesto sobre la Renta con tipos preferenciales, o sin tipos preferenciales, o dentro de un impuesto especial. En cualquiera de estos casos parece que deben existir supuestos en que, aunque se produzca la ganancia de capital, ésta deba de quedar exenta, por razones de equidad principalmente, de la tributación correspondiente. Existen numerosos ejemplos de tales supuestos en el informe CARTER:

a) Supuestos de indemnización por razón de contrato de seguro o por otro motivo, a causa de siniestro o por otras causas, cuando lo percibido se reinvierte en los mismos elementos que han desaparecido por el siniestro o por las causas respectivas;
b) Supuestos de expropiación forzosa, cuando el importe de la expropiación se reinvierte como en el caso anterior;
c) Supuestos de transferencia de un bien a una sociedad, al constituirse ésta o al ampliar su capital;
d) Los canjes de acciones y transferencias de bienes que se producen con ocasión de ciertas reorganizaciones de las sociedades principalmente en el caso de fusiones;
e) Transferencias de las matrices a las filiales;
f) La realización de un acto de disposición de un bien para garantizar una obligación.

Obsérvese que estas excepciones son propugnadas en el Informe CARTER a pesar del carácter coherente y hasta cierto punto extremista de sus proposiciones. La afirmación de la existencia de tales excepciones equivale a la de que en tales supuestos no existe una capacidad contributiva adecuada.

11. PROCEDIMIENTOS PARA EVITAR LAS DIFICULTADES DE LA IMPOSICIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL

Estos procedimientos pueden considerarse tanto para el caso de gravamen de las ganancias de capital plenamente integradas en el Impuesto sobre la Renta como en el supuesto de que se graven con características especiales, con impuestos especiales o con tipos preferenciales.

A) La medida que normalmente se propugna para evitar ciertas dificultades de la forma de tributación de las ganancias de capital es la sujeción de las ganancias de capital no realizadas en los casos de sucesión *"mortis causa"* o en los supuestos de donación *"ínter vivos"*. Supuesto el sistema de tributación según el principio de la realización, esta medida tiene evidentes ventajas:

a) En primer lugar supone eliminar una de las mayores evasiones legales en el sistema vigente en los EE.UU. y en otros países (SELTZER);
b) Como ya hemos dicho con anterioridad, suprime determinadas deficiencias de la aplicación del principio de realización (SELTZER);
c) Se suprime gran parte del efecto de congelación a que hemos aludido antes (SELTZER y DAVID); este último estima que en los EE.UU. al menos las tres cuartas partes de las ganancias de capital no se realizan en vida;
d) No existen graves problemas de valoración para ese tributo en las ganancias de capital en el momento de la transmisión *"mortis causa"* o de la donación *"inter vivos"*, ya que los elementos patrimoniales afectados suelen ser objeto de valoración a efectos de otros impuestos, principalmente del Impuesto de Sucesiones (SELTZER);
e) Se obtiene una mayor recaudación (DAVID);
f) Se eleva la demanda de acciones hacia las que pagan dividendos más altos, lo cual produce una racionalización del mercado de valores (DAVID).

No obstante, a pesar de las ventajas de esta medida, existen inconvenientes y matizaciones que deben ponerse igualmente de manifiesto;

a) En primer lugar, si se opta por la tributación de las ganancias de capital en el momento de la sucesión "mortis causa", será necesario reajustar los impuestos sobre sucesiones;
b) El sistema puede originar problemas de liquidez para los contribuyentes (DAVID), lo cual es evidente porque se grava una ganancia de capital que puede ser muy elevada y que no corresponde a una realización en dinero;
c) Las pérdidas solamente pueden compensarse con beneficios de años anteriores *carry-back* y no con beneficios futuros *carry-over* (DAVID);
d) Según algunas propuestas concretas, la imposición de las ganancias de capital en el momento de la transmisión *"mortis causa"* puede coordinarse con la exención para la viuda y los hijos menores (DAVID);

Casi todos los participantes en la Conferencia de la Brookings Institution se muestran en favor de esta solución más que de la que vamos a analizar a continuación y que persigue finalidades parecidas. Igualmente GOODE.

B) Transmisión de la base *carry over of basis*.

Según esta técnica, en el momento de la transmisión *"mortis causa"* o de la donación, no se devenga el impuesto sobre las ganancias de capital, pero los adquirentes (herederos o donatarios) hacen figurar en

su patrimonio, a efectos tributarios, los bienes adquiridos por el precio de adquisición de su transmitente o, en definitiva, de la persona que por última vez los adquirió mediante pago en metálico. Esta solución tiene algunas ventajas:

a) En primer lugar, no crea problemas de liquidez para el contribuyente (DAVID), ya que éste no paga más que en el momento de la realización;
b) Tampoco plantea problemas de compensación con pérdidas, como hemos señalado con anterioridad para el supuesto de sujeción de las ganancias de capital no realizadas en los casos de sucesión *"mortis causa"* o de donación.

Sin embargo, esta solución tiene también numerosos inconvenientes:

a) En primer lugar, agrava el efecto de congelación que es propio del principio de realización (DAVID);
b) Se originarían problemas administrativos en las herencias, ya que, según las fechas de adquisición y los costes históricos de adquisición, bienes idénticos tendrían distinto valor (DAVID). Así, por ejemplo, no todas las acciones transmitidas de una misma sociedad tendrían el mismo valor, aunque fueran de la misma serie y valor nominal, pues gravitaría sobre ellas un impuesto potencial diferente según los precios de adquisición de las diferentes acciones, con lo que su valor real sería distinto y se complicarían enormemente los problemas de las participaciones hereditarias;
c) Todo contribuyente tendría que mantener una cuidadosa contabilidad de todo lo que adquiera, que habría de mantenerse incluso a través de varias transmisiones "mortis causa" o donaciones, lo cual resulta evidentemente complicado (DAVID);
d) Por este mecanismo escapa a la tributación gran parte del patrimonio heredado en el supuesto de que el heredero sea persona que se encuentre en situación de riqueza con liquidez suficiente; por el contrario, los herederos que no tuvieran riqueza suficiente se verían forzados a realizar para poder consumir parte de la nueva capacidad adquirida, y entonces tributarían (DAVID);
e) Esta técnica sólo produciría un modesto incremento de los ingresos tributarios (DAVID);
f) En realidad, al hacer tributar a una persona en el momento de la realización sobre una ganancia de capital que tiene su origen en la adquisición de otra persona diferente, el impuesto se se sale del marco de la imposición personal sobre la renta (SELTZER); el contribuyente está pagando un impuesto que, en parte, corresponde a una ganancia obtenida por él, y en parte, corresponde a ganancias obtenidas por el transmitente o los transmitentes anteriores.

C) Algunas personas, concretamente SELTZER, han propuesto la adopción de una media acumulativa de rentas gravables y valores sujetos al tributo *tax liabilities.* Según este mecanismo se procedería a un ajuste anual de toda renta, incluyendo las ganancias y las pérdidas de capital realizadas durante un período, por ejemplo, de diez años, incluyendo en el décimo año incluso las ganancias de capital no realizadas. Esta propuesta de SELTZER ha recibido poca atención práctica (DAVID). En la Conferencia de la Brookings Institution muchos participantes se inclinaron por la adopción de medidas en períodos de cinco años combinados con el gravamen en las transmisiones *"mortis causa"* y en las donaciones, como se ha indicado anteriormente.

D) Para el supuesto de que el impuesto sea progresivo, algunos propugnan la obtención de una media de ganancias y pérdidas de capital de carácter opcional y periódico (SELTZER, SIMONS y GROVES). E n realidad (DAVID), éste es un medio de corregir la irregularidad de cualquier renta y no sólo de las ganancias de capital. DAVID parece inclinarse por un sistema de medidas que incluya las ganancias de capital y la renta ordinaria, el cual evitaría los incentivos para transformar la renta ordinaria en ganancia

de capital cuyas técnicas hemos analizado anteriormente. Esta solución parece más favorable (DAVID) para la equidad de un sistema de prorrateo exclusivo de ganancias y pérdidas de capital.

E) Para el supuesto de que el impuesto sea progresivo, existen distintos sistemas de prorrateo de las ganancias y pérdidas de capital a los que alude SELTZER:

a) Prorrateo hacia atrás por un número fijo de años (por ejemplo, cinco años);
b) Prorrateo hacia atrás por el número de años en que se haya sido titular del elemento patrimonial. Estas dos soluciones exigen revisar y rectificar liquidaciones del Impuesto sobre la Renta ya realizadas;
c) Prorrateo hacia atrás, con aplicación de la tarifa del año de realización;
d) Prorrateo hacia adelante por un número fijo de años, por ejemplo, cinco;
e) Prorrateo hacia adelante por un número fijo de años, con aplicación de la tarifa del año de realización.

En general, las técnicas de prorrateo son apoyadas por DAVID.

F) Para el supuesto de que el impuesto sea proporcional, se pueden utilizar técnicas de compensación de las ganancias y pérdidas de capital hacia adelante y hacia atrás.

DERECHO TRIBUTARIO

XXXVII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Octubre, 1989)

EL DISEÑO ORIGINAL DE LA REFORMA DEL 77

Por

D. ALFONSO GOTA LOSADA
Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central

Con la venia del moderador, un saludo cordial a todos los presentes.

Mi comunicación no va a ser un canto epinicio, un canto de victoria ni tampoco una acusación a la Ley 44, más bien unas exequias funerarias que bien merece dicha Ley.

La verdad es que en todo el período que va desde 1932 hasta el año 1978 hay una constante en nuestra imposición personal que prácticamente no varía, y esa constante es la de la acumulación de las rentas de los cónyuges.

En la Ley del año 1932 los sujetos pasivos eran las personas físicas, mejor diría, el marido, porque en el supuesto de sociedad de bienes gananciales se acumulaba la renta de la sociedad en la persona del marido que era normalmente, el que tenía la administración de la sociedad, y en el supuesto de separación de bienes en el marido, salvo que estuviera incapacitado.

De manera que el principio de acumulación se mantiene prácticamente sin variantes hasta la Ley de 1978. Y ello obedece a una proposición muy clara, y esa proposición es que, a medida que aumenta el nivel de rentas, consecuencia de la suma de las rentas de ambos cónyuges, si tienen, es y debe de ser mayor la progresividad.

En la primera Ley, en la Ley de 1932, no se planteó problema alguno de corrección de progresividad por una razón muy sencilla: la escala tenía una progresividad tan tenue que no la justificaba.

En el año 1940, cuando se aumenta, como consecuencia de la Ley Larraz, considerablemente la progresividad, se establece el recargo de soltería. El recargo de soltería tenía un fundamento científico puesto que era un sistema, en realidad, consistente en dos tarifas diferenciales, una para los casados y otra para los no casados. Sin embargo, el recargo de soltería, respecto al cual hay antecedentes curiosísimos y muy sabrosos en la discusión del Impuesto de Cédulas Personales, fue realmente maltratado, no lo supieron comprender, y se convirtió en una medida fiscal de fomento de los matrimonios. Buena prueba de ello es que la norma decía que se aplicaría el recargo de soltería a los varones, concebía que los varones debían de casarse, pero las mujeres si permanecían solteras era porque no podían casarse. Discutieron hasta la saciedad el tema de a partir de qué años, y se establecieron los veinticinco años. Hay incluso una discusión en el Parlamento donde el entonces Ministro de Hacienda, Francisco Asís Campó, llegó a afirmar que, aunque veinticinco años era pronto para casarse, convenía ya dar un toque de atención.

Se llega al extremo de la zarzuela con los viudos. A los viudos con hijos se les libera de la madrastra y, por tanto, no se les obliga fiscalmente a casarse.

Y, por último, a los ordenados in sacris y a los religiosos procesos, por virtud del voto de castidad, se les libera también del recargo de soltería.

La verdad es que este sistema merecía un trato más razonable y una comprensión más clara. Lo cierto es que se convirtió en una norma objeto de crítica y desapareció el año 1964. Y además desapareció en el primer memorándum que se redactó para una reforma tributaría, la de 1964, con dos líneas, dos líneas realmente de poco fundamento, porque decían simplemente que se suprime el recargo de soltería porque no existen antecedentes en el derecho comparado.

En el año 1964 todavía no se conocía en España el Informe Carter, y he aquí que el Informe Carter lo que propuso fue precisamente dos tarifas diferenciadas, una para los no casados y otra para los casados.

La verdad es que la acumulación se mantiene en todo el período hasta 1978 prácticamente sin fisuras, es decir, ese planteamiento, esa proposición económica de que es el nivel de renta el que determina la progresividad y que la suma de rentas de ambos cónyuges aumenta la capacidad de pago, se mantuvo indemne durante todo ese período.

Cambió la formulación jurídica y aparecen en seguida los planteamientos de dogmática jurídica y se pasa del concepto sujeto pasivo, que son las personas físicas, al sujeto pasivo de unidad familiar, que luego fracasa en el último momento en la Ley de 1978. Pero lo cierto es que es muy importante decir que desde el año 1932 al año 1978 no hubo en todo nuestro sistema tributario una sola fisura ni crítica a este principio.

La Ley de Reforma Tributaria de 1964 se preocupó de determinar la base imponible, de conceptuar como ingresos computables las bases de los impuestos a cuenta, despachó y derogó el recargo de soltería y estableció un sistema consistente en disminuir el gravamen de los casados mediante una desgravación que era la cuota proporcional a cuarenta mil pesetas de base. Y entramos en la etapa en la que la Ley de Reforma Tributaria de 1964 hace crisis, fundamentalmente por problemas de determinación de la base imponible, y nos encontramos con los fundamentos teóricos de la Reforma Tributaria del año 1978, y esos fundamentos teóricos son, el primero de ellos, el Libro Verde.

El Libro Verde fue preparado por el Instituto de Estudios Fiscales, una obra realmente interesante, profunda, en la que por primera vez se hizo un análisis completo de todo nuestro sistema tributario, de sus defectos, de sus escasas virtudes en aquel entonces; se propusieron una serie de modificaciones, y en el Impuesto sobre la Renta las ideas claves de ese Libro Verde fueron las siguientes:

Primero, que la unidad familiar era la mejor medida de capacidad de pago, que, en consecuencia, para determinar la cuantía del Impuesto sobre la Renta había que atender a las rentas acumuladas de la unidad familiar.

A continuación el Libro Verde hacía un análisis concienzudo de todos los sistemas de derecho comparado, que conocía perfectamente, y critica el sistema de separación, el sistema splitting y el sistema de cociente familiar francés, porque dice que operan con los tipos marginales. Critica también la desgravación porque opera con el tipo medio y propone sencillamente una deducción de cuotas fijas -o sea, acumulación de rentas-, para atemperar o reducir los efectos de aumento de la progresividad como consecuencia de la acumulación de las rentas. A lo más que se llega es a la posibilidad que admite una deducción de trabajo personal de un 15 por 100 como compensación a los costes de obtención del trabajo, de la renta del trabajo personal, cuando ambos cónyuges trabajaban. Por tanto, se hace eco de un fenómeno nuevo en la sociedad española que es la aparición de la mujer con trabajo, independiente y distinto al de su marido.

El Libro Verde se presentó en junio de 1974, días antes de la crisis de Gobierno, y este Libro se decomisó como si se tratara de una droga peligrosa, se almacenó en la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, y, al cabo de los años, tuvimos acceso a él. Esto era en el año 1973.

En el año 1976 se redacta el famoso Libro Blanco, que era "Sistema Tributario, criterios para su reforma", siendo entonces Ministro de Hacienda el señor Villar Mir. Este Libro Blanco era en cierto modo una síntesis del Libro Verde. Tenía aspectos muy importantes e innovadóres, concretamente analizaba el sistema tributario ya desde la perspectiva de la crisis del petróleo, de la crisis económica, cosa que no había hecho el Libro Verde porque fue anterior a la misma, y ahí se pronuncia ciertamente de modo muy parecido al Libro Verde. Vuelve a insistir en la acumulación, vuelve a insistir en la crítica del sistema de separación, porque, como dice, el sistema de separación origina distinta carga tributaria según sea la distribución de las rentas entre ambos cónyuges, de manera que el resultado del Impuesto es un resultado errático. Critica también el sistema de splitting por considerar que es un sistema de promediación que también origina grandes distorsiones porque si uno de los cónyuges es el único que aporta rentas dicho sistema puede significar una disminución considerable del gravamen. Pero éste avanza más porque propone la deducción fija pero añade una propuesta, este Libro Blanco, ciertamente innovadora y es que en los supuestos en que ambos cónyuges trabajen y las rentas del que tiene rentas menores superen un 25 por 100 see permite el sistema de splitting.

En aquel entonces, en la Dirección General de Tributos se seguía con enorme interés todo lo relativo a la Reforma Tributaria, al trabajo de los demás países, al estudio del Derecho comparado. El Libro Blanco tuvo la misma suerte de decomiso que el Libro Verde, y en el año 1977 la Dirección General de Tributos preparó un memorándum de Reforma Tributaria que no tenía quizás la altura científica y el rigor de los libros Verde y Blanco pero se acercaba más al terreno, es decir, era más de reforma concreta y de alcance y estudio de los problemas fundamentales del Impuesto, porque dio por supuesto dicha Dirección que el planteamiento teórico del Libro Verde y del Libro Blanco, que eran similares, no era objeto de discusión. Este memorándum insiste en lo mismo: en la acumulación, en la deducción de las cuotas fijas.

Aparece una primera norma curiosísima, que luego va a la Ley, que es la obligación de que ambos cónyuges firmen la declaración del Impuesto sobre la Renta, porque hasta aquel entonces el sujeto era el marido, salvo que estuviera incapacitado, y por lo tanto la mujer quedaba al margen de la presentación de la declaración.

Y llegamos al momento culminante, y el momento culminante es la redacción de la Memoria justificativa del Impuesto sobre la Renta. Esta Memoria justificativa del Impuesto sobre la Renta, que aclaro, puesto que la voy a alabar, que yo no metí mis pecadoras manos en su redacción, de modo que no me doy ni autobombo ni autocomplacencia, es una obra, a mi juicio, muy acabada. Esta Memoria parte en su fundamentación teórica de dos trabajos importantísimos, uno, el Informe Carter, y otro, el libro de Hacienda Pública de Richard Musgrave. Admite los postulados fundamentales del Informe Carter que básicamente eran los siguientes: que el régimen fiscal que sólo considera al individuo como medida de capacidad de pago es profundamente injusto, y que el sistema debe de pivotar sobre la capacidad tributaria de la familia y no la de sus miembros la que debe de tomarse en cuenta. Esto es de enorme importancia porque, aunque parezca mentira, toda nuestra imposición personal sobre la renta había girado y había admitido esta proposición antes de que fuera formulada por el Informe Carter.

Luego llega a otra segunda proposición que es muy interesante y es que en la hipótesis de una renta igual obtenida por ambos cónyuges y un soltero, el soltero tiene más capacidad de disfrute. Esto, que para el Informe Carter le lleva páginas y páginas, que fue objeto de encuestas sociológicas, de preguntas a diversas familias y a la ciudadanía canadiense, lo había contemplado la Ley del año 1940 con su famoso

recargo de soltería en su fundamentación científica, no en su planteamiento zarzuelero.

Otra tercera proposición, que es de enorme trascendencia, es que el Impuesto sobre la Renta debe de ser igual cualquiera que sea la distribución de las rentas obtenidas por ambos cónyuges. El Impuesto sobre la Renta en este caso se hace completamente neutral respecto del régimen económico matrimonial; luego veremos la importancia que esto tiene.

La cuarta propuesta, y ésta es fundamental, es que en la hipótesis de que los dos cónyuges tengan una renta igual a dos solteros, los dos cónyuges tienen que tributar más.

Luego, además, analiza los aspectos relativos a la unidad familiar, composición de la misma, que no hacen al caso.

La obra de Richard Musgrave en el fondo viene a coincidir con los planteamientos del Informe Carter, y Musgrave cierra el planteamiento llegando a la afirmación de que básicamente la capacidad de pago reside en la contemplación de las rentas obtenidas por la familia, pero Musgrave ya enfrenta el planteamiento del Impuesto desde una perspectiva de equidad y el planteamiento del Impuesto desde la perspectiva de que el Impuesto menoscabe o dificulte que las personas contraigan matrimonio. Entran pues consideraciones de protección a la familia frente a las uniones concubinarias. Y hay un ejemplo muy bonito, muy sugestivo de Musgrave para justificar que, en el caso de que ambos cónyuges obtengan rentas, debe de aumentarse la progresividad, cuando dice que la luz del salón les ilumina a ambos y ahora, pagando la mitad de la factura de electricidad que cuando eran solteros, disfrutan de la misma luz, aunque añade y mantiene una tesis contraria diciendo que no ocurre con todos los gastos, porque si se quieren sentar, necesitan dos sillas.

En esté planteamiento del Informe Carter y del libro de Musgrave hay sin embargo algo que, a mi juicio, tiene una enorme trascendencia, y es que ambos, al final, después de un análisis muy riguroso, mantienen una posición escéptica, y tanto el.Informe Carter como Richard Musgrave dicen: Nunca encontraremos una solución satisfactoria. No hay en el Derecho comparado ni en la técnica fiscal posibilidad de que la norma elimine todas las distorsiones y todas las discriminaciones. En consecuencia, no nos empeñemos que no daremos con una fórmula exclusiva que pueda satisfacer y que compagine la equidad con otras distorsiones que puede experimentar la familia como consecuencia de la acumulación. Este es el planteamiento que refleja la Memoria justificativa del Impuesto sobre la Renta. Este planteamiento, que, además, se plasma, la verdad, en una redacción muy bonita y muy elegante, se centra en las siguientes propuestas:

La primera, que la familia es la unidad de consumo y de ahorro.

Segunda, que es la unidad de obtención de ingresos, de modo que es no sólo la obtención de la renta, sino su destino.

Tercera, que existe una unidad de administración.

Cuarta, y esto es muy importante, que la capacidad de pago debe, por tanto, centrarse en la acumulación de las rentas inherentes a la unidad familiar, si bien la Memoria justificativa dice que puede haber dos unidades familiares, una unidad de obtención de rentas muy reducida -padres e hijos no emancipados-, una unidad familiar algo más amplia para deducciones, bonificaciones y gastos. Entonces, la propia Ley 44 admite a la hora de deducciones que se hagan deducciones a los hijos, aunque sean mayores de edad, las deducciones por familiares de más de 65 años, incapacitados, etc.

Discute, como el Libro Verde y el Libro Blanco, los sistemas de separación, de splitting y de cociente, y los critica en el mismo sentido: que afectan al tipo marginal, que, si bien pallan algunos supuestos de injusticia, crean otros de igual signo e incluso más graves, y se pronuncia fundamentalmente por la deducción de cuota fija por matrimonio, que todos nosotros hemos conocido desde el año 1979.

Lo más importante del memorándum es que establece ya una separación completa entre lá fiscalidad y el régimen económico matrimonial y sienta una afirmación apolítica consistente en que el Derecho fiscal puede utilizar titularidades distintas a las titularidades derivadas del Derecho civil o mercantil, y, en consecuencia, procedemos a acumular, que es indiferente a efectos de progresividad en el régimen de gananciales, en el régimen de participación y en el régimen de separación de bienes. ¡Allá los cónyuges! Privadamente que se repartan la cuota del impuesto. A efectos de su cuantía la acumulación no resuelve todos los problemas. Y es más, aclara, con una visión inteligentísima, que este sistema de acumulación evitará todas las titularidades aparentes que se deriven de los supuestos de splitting y de separación, titularidades aparentes que ya empiezan a surgir en la aplicación de la Ley 20, la cual ha tratado por todos los medios de evitar precisamente esa apariencia de titularidad para conseguir el beneficio máximo, consecuencia de una equidistribución de las rentas.

Por tanto, este sistema, este planteamiento teórico tenía un fundamento grande, tenía un rigor que hay que reconocer y, sobre todo, una dosis de escepticismo consistente en que sabían y estaban completamente convencidos de que no podía satisfacer todos los casos.

Evidentemente, comprendieron la Ley 44 y la Memoria justificativa los problemas derivados de la acumulación. Lo que sucede es que, quizá, en el juicio que se ha hecho a la Ley 44, en el fondo, en el inconsciente de los que han emitido ese juicio subyace el que la elevada progresividad del impuesto ha hecho que los efectos de la acumulación llegaran a extremos y a consecuencias importantes.

La verdad es que entiendo que los planteamientos teóricos estaban plenamente justificados, todos ellos, por supuesto, anteriores a la Constitución Española. La única crítica que se suscitó al sistema procedió de las asociaciones de padres de familia. Recuerdo perfectamente que en el año 1972 se celebró en España la Asamblea de la LF.A., que trató de las medidas de adaptación de la unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta, en el Impuesto del Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones, y que, ante el asombro de la mayor parte de los concurrentes, que eran miembros de las asociaciones de padres de familia de base profundamente cristiana, los suecos dijeron que lo tenían resuelto, sencillamente sometiendo a la acumulación también las uniones concubinarias. Porque, ciertamente, toda la crítica que se hacía en aquellos años era que los que vivían unidos de hecho tenían mejor trato que los que se casaban.

La verdad es que no merecía una crítica para estos casos extremos que siempre se podía haber resuelto con la fórmula elemental de decir que, a efectos fiscales, no se necesita ni casarse por la Iglesia ni por lo civil. Simplemente, con que convivan y de verdad sea una unidad de consumo y ahorro, el trato fiscal, la acumulación, son la misma.

Con esto he expuesto el planteamiento, el diseño original de la Reforma del 77. Y voy a terminar diciendo lo siguiente: el diseño del año 1977 fue hecho básicamente por los economistas. La Sentencia del Tribunal Constitucional es obra de juristas. Yo soy jurista y tengo que confesar que me convence muchísimo más el planteamiento que hicieron en su momento los economistas. Vencieron los juristas porque, no en vano, integran los tribunales, pero hora es de que enjuiciemos de verdad el diseño original de la Reforma del 77 porque, ciertamente, está pasando muy mal momento. De verdad, merece la pena que lo tengamos en cuenta.

Yo tengo que confesar en esta defensa del diseño. original de la Reforma del 77, para evitar cualquier suspicacia y para que quede clara mi objetividad, que yo no he intervenido en absoluto en la Reforma del 77. A mí me cesaron como Director general de Tributos en mayo de 1977, pasé a la Inspección General y me convertí en un testigo de la misma. Luego mi opinión es objetiva y sincera. Nada más.

DERECHO TRIBUTARIO

TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Por

D. EDUARDO SANZ GADEA
Inspector de Hacienda del Estado
Departamento de Inspección Financiera y Tributaria

1. INTRODUCCIÓN

Permítanme que comience mi intervención formulando tres interrogaciones: ¿Qué novedades se han registrado en el campo de la transparencia fiscal internacional desde que la Ley 42/1994 la introdujera en nuestro sistema tributario? ¿Qué papel y funciones desempeña la transparencia fiscal internacional en nuestro sistema tributario? ¿Cuál es el futuro de la transparencia fiscal internacional?

2. NOVEDADES EN EL CAMPO DE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

En nuestro país ninguna. Las normas de la Ley 42/1994 pasaron, con alguna ligera modificación restrictiva, a la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, y posteriormente a la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el ámbito internacional la transparencia fiscal internacional continuó su lento pero inexorable avance, cumpliéndose así la previsión de Sandlers[1]. En efecto, Dinamarca, Finlandia, Indonesia y Portugal (1995), Hungría, Méjico, Sudáfrica, Corea del Sur (1997), Argentina (1999), Israel, Italia y Estonia (2000), se han incorporado al club, y Austria debate un proyecto[2].

En Francia se registra una creciente actividad de la inspección en orden a aplicar la transparencia fiscal internacional, pero está chocando con una jurisprudencia adversa en relación con los países con convenio.

En Estados Unidos –cuna de la transparencia fiscal internacional– la National Foreing Trade Council (NFTC) presentó a mediados de 1999 un informe en el que se concluía que determinados aspectos de la *CFC Legislation* mermaban la competitividad de las multinacionales norteamericanas, y el Tesoro replicó, a finales de 2000, con un profundísimo estudio *The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreing Corporations*, en adelante *Informe del Tesoro*.

La OCDE publicó en 1996 un estudio comparado de las diversas legislaciones sobre transparencia fiscal internacional. Este estudio, "*Legislation Relative aux sociétés éstrangères controlées*", es un valioso

[1] *Pushing the boundaries*. Institute for Fiscal Studies. Pág. 118.

[2] Además de los citados países tienen normas sobre transparencia fiscal internacional Estados Unidos (1962), Canadá y Alemania (1972), Japón (1978), Francia (1980), Reino Unido (1984), Nueva Zelanda (1988), Suecia (1990) y Noruega (1992).

instrumento para calibrar las características, bondades y carencias de nuestras normas sobre transparencia fiscal internacional.

La preocupación por la concurrencia fiscal perjudicial, en aumento creciente en los últimos años, si bien con escaso eco práctico en nuestro país, llevó a la OCDE en 1998 a formular un conjunto de recomendaciones, algunas de ellas relativas a la transparencia fiscal internacional, contenidas en el estudio *Concurrence Dommageable*.

Este es el panorama de las novedades que, en materia de transparencia fiscal internacional, han ocurrido desde la implantación en nuestro país de la misma. Seguidamente las examinamos de manera concisa.

2.1. La jurisprudencia francesa adversa a la transparencia fiscal internacional en relación con los países con convenio

2.1.1. La sentencia del Tribunal de París

La compatibilidad de las normas sobre transparencia fiscal internacional con los convenios para evitar la doble imposición internacional depende, ante todo, de la relación que exista, con carácter general, entre la legislación interna y los tratados internacionales. En Francia el artículo 55 de la Constitución establece que *"…los tratados, una vez correctamente ratificados o aprobados, tendrán un valor superior a las leyes, incluso posteriores al tratado…"*. Se trata, bien se ve, de una norma muy próxima a la del artículo 96 de nuestra Constitución.

Una instrucción del Servicio Legislativo francés de 6 de marzo de 1992 entendió que la transparencia fiscal internacional y los convenios eran compatibles, básicamente porque el artículo 209.B) del Código de Impuestos no interfiere con la finalidad de los convenios que es eliminar la doble imposición, al tiempo que tampoco crea un supuesto de doble imposición y, adicionalmente, combate el fraude y la evasión fiscal que es también un objetivo de los convenios. Sin embargo, el decimotercer informe del Consejo de Impuestos al Presidente de la República aconseja incluir en los convenios bilaterales una cláusula de salvaguarda del artículo 209.B). Este es el caso, por ejemplo, del convenio hispano-francés.

Recientemente los Tribunales administrativos de Estrasburgo y de París han sentenciado en el sentido de declarar inaplicable el artículo 209.B) en relación con el convenio con Suiza.

La sentencia de 30 de enero de 2001, del Tribunal de Apelación Administrativo de París, ha declarado que la norma sobre transparencia fiscal francesa, contenida en el artículo 209.B del Código de Impuestos, no es aplicable respecto de una entidad residente en Suiza controlada por accionistas residentes en Francia, por impedirlo el convenio franco-suizo, en su redacción anterior a la modificación de 22 de julio de 1997. Tres son los argumentos en los que el Tribunal fundamenta su decisión:

- El contribuyente puede invocar las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición, incluso aún cuando no exista doble imposición.
- El artículo 7.1 del convenio franco-suizo, siguiendo en este punto lo previsto en el Modelo de Convenio de la OCDE, prohíbe a las autoridades fiscales francesas gravar los beneficios obtenidos por una sociedad residente en Suiza excepto si la misma tiene establecimiento permanente en Francia, y por la parte de los beneficios imputables el mismo.
- El convenio franco-suizo no contiene norma que permita a las autoridades francesas apartarse del mismo para evitar la evasión fiscal.

El argumento fundamental es el basado en el artículo 7.1 del convenio franco-suizo. Ahora bien, este argumento no parece concluyente, porque lo que el referido artículo 7.1 impide es que la sociedad

residente en Suiza sea gravada sobre sus beneficios en Francia, pero nada prevé en relación con los accionistas de la misma que son los contribuyentes afectados por el artículo 209.B del Código de Impuestos.

2.1.2. La doctrina de la OCDE

Este argumento es el que habitualmente la doctrina ha venido utilizando para plantear las dudas respecto de la compatibilidad entre los convenios y la transparencia fiscal internacional.

El artículo 7.1 del Modelo de Convenio establece que *"…los beneficios de una empresa de un Estado contratante no son imponibles más que en ese Estado, excepto si la empresa ejerce su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el mismo. Si la empresa ejerce su actividad de esa manera, los beneficios de la empresa son gravables en el otro Estado pero únicamente en la medida en la que son imputables al establecimiento permanente… "*. Completa a este precepto el artículo 5.7, a cuyo tenor, *"…el hecho de que una sociedad que es un residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad que es residente del otro Estado contratante o que en él ejerce su actividad (sea por medio de un establecimiento permanente o no), no es bastante, por sí solo, para hacer de una de esas sociedades un establecimiento permanente de la otra… "*.

El número 3 de los comentarios al artículo 7.1 observa que la citada norma reafirma *"…el principio generalmente enunciado en los convenios de doble imposición, según el cual una empresa de un Estado no debe ser gravada en el otro Estado, excepto si ejerce una actividad comercial o industrial en ese otro Estado por el intermedio de un establecimiento permanente que allí está situado… "*.

Pues bien, a la vista de los artículos y comentarios transcritos concluye Sandlers que *"…una interpretación literal del parágrafo del artículo 7 sugiere que un país no puede gravar el beneficio de una empresa no residente en ese país… ahora bien, ¿no es esto precisamente lo que hace la legislación CFC?… la legislación CFC grava a los accionistas residentes sobre su prorrata parte de los beneficios de una compañía no residente; el efecto, de esta manera, es gravar los beneficios de una compañía no residente… "*.

Sin embargo el propio Sandlers admite que su conclusión puede ser combatida en base a que la función del artículo 7.1 es precisar en que casos el Estado de la fuente puede gravar los beneficios de actividades relacionadas con su territorio, pero no se refiere ni limita en absoluto las competencias del Estado en que residen los accionistas de la entidad matriz.

El artículo 10.5 del Modelo de Convenio establece que *"…cuando una sociedad que es residente de un Estado contratante obtiene beneficios o rentas del otro Estado contratante, ese otro Estado no puede percibir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos son pagados a un residente de ese otro Estado o en la medida en que la participación generadora de los dividendos se refiere efectivamente a un establecimiento permanente o una base fija situada en ese otro Estado, ni recaudar ningún impuesto, a título de imposición sobre los beneficios no distribuidos de la sociedad, aun cuando los dividendos pagados o los beneficios distribuidos consisten en todo o en parte en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado… "*.

En base a este precepto se ha argumentado la incompatibilidad entre las normas sobre transparencia fiscal internacional y los convenios bilaterales, en la medida en que veta a un Estado gravar los beneficios acumulados o distribuidos por una sociedad residente en el otro Estado contratante, excepto si dichos beneficios proceden de un establecimiento permanente o de una base fija situada en su territorio. De este argumento se hace eco el comentario número 37 al artìculo 10, el cual observa que *"…se podría pretender que, cuando el país de residencia del contribuyente utiliza disposiciones destinadas a*

contrarrestar la evasión fiscal (como la legislación de la subsección f en los Estados Unidos) para gravar beneficios que no han sido distribuidos, esto es contrario al apartado 5. Sin embargo es necesario notar que este último apartado no contempla más que la imposición en el lugar de la fuente de las rentas y, por lo tanto, no se refiere a la imposición en el lugar de la residencia del accionista en virtud de disposiciones destinadas a contrarrestar la evasión fiscal. Además, el apartado 5 concierne a la tributación de la sociedad y no a la del accionista…".

El comentario transcrito desestima la tesis de la incompatibilidad porque descarta que la existencia de un convenio determine que los beneficios únicamente puedan ser gravados en cabeza del accionista y por el país en el que el mismo reside cuando sean distribuidos.

Los comentarios al modelo de convenio de la OCDE son, en términos generales, favorables a la compatibilidad entre los convenios bilaterales para evitar la doble imposición y la transparencia fiscal internacional. La argumentación que sostiene dicha compatibilidad se encuentra, básicamente, en los comentarios números 23, 24, 25 y 26 al artículo1. Podemos resumir dichos comentarios de la siguiente manera:

- Las normas sobre transparencia fiscal internacional determinan hechos imponibles que afectan a los residentes, de manera que las mismas no entran en conflicto con los convenios bilaterales (comentario 23).
- Este es, probablemente el argumento de mayor peso. No hay conflicto porque ambos conjuntos normativos regulan materias diferentes. Los convenios distribuyen la competencia para gravar las rentas obtenidas por los no residentes y la transparencia fiscal internacional afecta exclusivamente a los residentes.
- No obstante este argumento es en exceso simplificador, porque olvida que existen normas en los convenios que se refieren específicamente a la tributación del residente, como pueden ser las relativas a evitar la doble imposición.
- Las normas sobre transparencia fiscal internacional no respetarían los principios en los que se basan los convenios si fueran determinantes de doble imposición (comentario 23).
- Este argumento implica una admisión condicionada de la transparencia fiscal internacional en relación con los convenios para evitar la doble imposición. Tal vez por ello el apartado 9 del artículo 121 de la Ley 43/1995, ha sido especialmente cuidadoso para evitar los supuestos de doble imposición que pudieran derivarse de la transparencia fiscal internacional.
- Las normas sobre transparencia fiscal internacional no tienen necesidad de ser confirmadas en el convenio para ser aplicables (comentario 24).
- Las normas sobre transparencia fiscal internacional no son incompatibles con el espíritu de los convenios, pero los países deben respetar escrupulosamente las obligaciones que se deriven de dichos convenios (comentario 25).
- Este argumento implica, en primer lugar, una declaración de compatibilidad entre los convenios bilaterales y las normas sobre transparencia fiscal internacional, y en segundo lugar, una declaración radical de que deban respetarse las obligaciones que deriven de los convenios bilaterales.
- Las normas sobre transparencia fiscal internacional serían contrarias a un convenio bilateral si afectasen a actividades empresariales realizadas efectivamente en el país o territorio en el que reside la entidad afectada (comentario 26).

En este sentido las normas sobre transparencia fiscal internacional españolas no afectan a las rentas empresariales, ya que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 121.2 de la Ley 43/1995, tan sólo las rentas puramente pasivas están afectadas y ciertas rentas de naturaleza empresarial pero realizadas para minorar artificiosamente bases imponibles de entidades residentes en territorio español.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no deben aplicarse en relación con los países en los que el nivel de imposición es comparable al del país de residencia del contribuyente (comentario 26).

En este sentido cabe recordar que la transparencia fiscal internacional española sólo se aplica cuando la entidad no residente disfruta de un régimen tributario privilegiado.

2.1.3. Apuntes de política tributaria

El estudio de la compatibilidad entre los convenios para evitar la doble imposición y la transparencia fiscal internacional suscita un conjunto de cuestiones de política tributaria que podemos resumir en las tres siguientes: ¿Es conveniente hacer alguna declaración en los convenios en relación con la transparencia fiscal internacional?, ¿Qué tipo de declaración si la respuesta es positiva? ¿Nos es indiferente el tipo de transparencia fiscal internacional que tenga establecida la otra parte contratante?

En relación con la primera cuestión creemos que la respuesta es positiva. Ya conocemos la política que en este sentido ha emprendido Francia que, en nuestro caso, se ha materializado en el protocolo del convenio hispano-francés de 1995. El problema de este tipo de declaraciones es que pueden levantar la interpretación en sentido contrario respecto de todos los convenios en los que la misma no se halle incluida.

En relación con la segunda cuestión, la declaración a insertar en el protocolo debería estar redactada de manera que no diera pie a la interpretación en sentido contrario. Podría ser útil una declaración como la siguiente: *"…las partes contratantes han examinado la legislación que sobre transparencia fiscal internacional tienen ambas establecida y declaran que se ajusta a la doctrina establecida en los comentarios al Modelo de Convenio que una y otra comparten, de manera tal que las referidas normas serán aplicables en sus propios términos…"*.

En relación con la tercera cuestión se opina que unas normas sobre transparencia fiscal internacional del otro Estado contratante que no respetasen los criterios de la OCDE no deberían ser admitidas, y en el convenio debería regularse esta cuestión. Por ejemplo, estableciendo que las rentas derivadas de actividades empresariales bajo ningún concepto estarán sujetas a la normativa sobre transparencia fiscal internacional de ninguna de las dos partes contratantes, a excepción de aquellos casos en los que dichas rentas proceden de operaciones con partes vinculadas y sean generadoras de gastos.

2.2. El Informe del Tesoro

El *Informe del Tesoro* es una apreciable obra de literatura sobre política fiscal referida a la transparencia fiscal internacional. A lo largo de sus ocho capítulos aborda cuestiones básicas de la fiscalidad internacional, que podemos ordenar en tres grupos:

- Los principios por los que, desde el punto de vista de maximizar el bienestar económico, deben regirse los sistemas fiscales en una economía global.
- El papel y funciones de la transparencia fiscal internacional en relación con los referidos principios.
- Las opciones que se abren a la transparencia fiscal internacional considerando la experiencia acumulada, los desafíos de las nuevas actividades empresariales y las exigencias de la competitividad.

2.2.1. Principios racionales de organización de los sistemas fiscales

El *Informe del Tesoro* toma como punto de referencia los estudios de Musgrave y Hufbauer, los cuales llegaron a la conclusión de que los países deberían estructurar sus sistemas fiscales de manera tal que los

inversores adoptaran sus decisiones únicamente por razones de mercado, esto es, sin considerar los impuestos. Pues bien, este objetivo únicamente puede lograrse, a juicio de los citados hacendistas, a través del principio de neutralidad en la exportación de capitales, que implica, esencialmente, la siguiente estructura fiscal:

– Principio de renta mundial, en cuya virtud se someten a tributación la totalidad de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo cualquiera que sea su fuente u origen.
– Método de imputación para evitar la doble imposición internacional, tanto económica como jurídica.

A partir del análisis de Musgrave y Hufbauer el *Informe del Tesoro* incorpora estudios posteriores que toman en consideración variables adicionales (efectos de los impuestos sobre el ahorro, restricciones recaudatorias, otros impuestos señaladamente los que gravan las rentas del trabajo, consideración conjunta de las empresas individuales y sociales, consideración de las inversiones en carteras de valores), para concluir que *"....la literatura de la tributación óptima de la renta de fuente extranjera sugiere que, cuando el objetivo es maximizar el bienestar económico global, la neutralidad en la exportación de capitales es probablemente la mejor política. Las conclusiones básicas del análisis fundamental consistentes en que la mejor política es establecer iguales impuestos sobre la renta de la inversión interior y exterior, parece proporcionar la mejor guía para determinar la política fiscal más apropiada incluso cuando factores adicionales se introducen en dicho análisis...."*.

A la misma conclusión llega el *Informe del Tesoro* tomando exclusivamente como objeto de su análisis maximizar el bienestar económico en EEUU.

El *Informe del Tesoro* no toma en consideración, como por otra parte es comprensible, toda la vasta literatura existente sobre la materia. Entre los hacendistas críticos con el principio de neutralidad en la exportación de capitales podemos citar a Watel y Vogel[3].

Watel critica el principio de neutralidad en la exportación de capitales en base a los siguientes argumentos:

– Tiene una función proteccionista: protege a los países que lo han adoptado contra la concurrencia fiscal de otros países.
– No produce necesariamente el efecto de no consideración por parte de los inversores de los impuestos que gravan las rentas de sus inversiones en el extranjero, ya que si dichos impuestos son superiores a los que corresponderían pagar de acuerdo con las normas del país de residencia el exceso no se deduce.
– Distorsiona las decisiones de la entidad matriz concernientes a la repatriación de los beneficios obtenidos por las filiales constituidas en el extranjero, sea desanimándola o sustituyéndola por prácticas heterodoxas.

El principio alternativo al de neutralidad en la exportación de capitales es el principio de neutralidad en la importación de capitales, cuyas características básicas son las siguientes:

– Principio de renta mundial asistido de un método para eliminar la doble imposición, o principio de territorialidad.
– Método de exención para evitar la doble imposición internacional, tanto jurídica como económica.

Vogel estima que el gravamen por el Estado de residencia de la entidad matriz conduce a ineficiencias habida cuenta que dicho Estado impone costes adicionales a las inversiones transnacionales cuando su imposición es más alta que la del Estado en el que se realiza la inversión. Estas ineficiencias se mitigarían mediante la tributación únicamente en el Estado de la fuente. Vogel también subraya que la aplicación del

[3] En este punto seguimos al profesor Adolfo Martín Jiménez, en su obra Towards Corporate Tax Harmonization in the European Comunity. Kluwer. 1999.

principio de la fuente tendría como consecuencia inmediata que las empresas invertirían en aquellos países donde la diferencia entre costes fiscales y provisión de servicios públicos fuese negativa, es decir, las empresas invertirían en aquellos Estados donde hay un grado más alto de suministro de servicios públicos al precio fiscal más bajo, lo que animaría a las Administraciones Fiscales a la gestión más eficiente de los recursos públicos, de manera tal que los parlamentos de los diferentes Estados serían más cuidadosos en sus políticas de gasto fiscal.

¿Puede el principio de neutralidad en la importación de capitales conducir el capital hacia países en desarrollo y, consecuentemente, provocar una distribución del mismo más equitativa desde el punto de vista social? La respuesta es positiva, al menos en teoría, supuesto que la tributación efectiva de los beneficios en los países de la fuente sea inferior a la de los países de la residencia del inversor. Desde esta perspectiva el principio de neutralidad en la importación de capitales, exclusivamente aplicado en relación con los países en desarrollo, podría tener efectos positivos. Sin embargo, esta conclusión optimista puede ser contrarrestada por el hecho de que los países en desarrollo podrían entran en una dinámica de competencia entre ellos para atraer capital extranjero lo que les llevaría a gravar de manera nula o muy reducida los beneficios y las rentas del capital en general, mermando de esta manera la capacidad de sus respectivos sectores públicos para hacer frente a las numerosas carencias que en materia de infraestructuras, sanidad y educación, entre otras, padecen los mencionados países. Por el contrario, el principio de neutralidad en la exportación de capitales, no desataría tales fenómenos de competencia fiscal.

La reflexión precedente puede ser ampliada en el sentido de que el principio de neutralidad en la importación de capitales conlleva el riesgo de provocar agudos procesos de concurrencia fiscal a la baja, con la consecuencia final de una distribución inequitativa de las cargas fiscales en contra de las rentas del trabajo y a favor de las rentas del capital.

2.2.2. Papel y funciones de la transparencia fiscal internacional

La principal función de la transparencia fiscal internacional es la protección del principio de renta mundial. El informe del Tesoro cimienta la importancia de importancia de dicho principio en los siguientes argumentos:

- Promover la equidad del sistema tributario, tratando toda la renta de la misma manera.
- Evitar la percepción de injusticia que se derivaría si la tributación reducida estuviera solamente al alcance de aquellos con capacidad para invertir en el extranjero.
- Apoyar el principio de eficiencia económica.
- Eliminar la no neutralidad fiscal entre inversión interior y exterior, gravando igual a la renta interna y externa.

2.2.3. Las opciones que se abren a la transparencia fiscal internacional

El capítulo 7 expone las posibles vías de reforma del subapartado F, aunque sin efectuar ninguna propuesta de modificación legislativa. Las vías de reforma esbozadas son tres:

- Extender el campo de aplicación de las normas sobre transparencia fiscal internacional, rechazando abiertamente el diferimiento de la tributación en los Estados Unidos. Esta vía de reforma retoma la que propuso en 1961 la Administración Kennedy consistente en aplicar la transparencia fiscal internacional con carácter general, exceptuando a las actividades empresariales en países en desarrollo.
- Extender el campo de aplicación de las normas sobre transparencia fiscal internacional, pero gravando la renta de naturaleza activa o empresarial a un tipo más reducido.

– Excluir del campo de aplicación de la transparencia fiscal internacional a la renta de naturaleza activa que hubiese soportado una cierta tributación en el extranjero. Esta última opción implica un cierto compromiso con las propuestas del informe de la NFTC.

En el capítulo 8 se resumen las conclusiones de los capítulos previos y se concluye que *"…un régimen antidiferimiento (como el subapartado F) continua siendo necesario para impedir una significativa disparidad entre los tipos de gravamen sobre la renta de fuentes interna y externa, y de esta manera promocionar la eficiencia, proteger la base imponible y promocionar la equidad…"*.

3. LAS FUNCIONES DE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

Tres son las funciones que desempeña la transparencia fiscal internacional en nuestro sistema tributario:

– Disuadir a los sujetos pasivos, tanto del Impuesto sobre Sociedades como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de colocar capitales productores de rentas pasivas en entidades no residentes controladas sometidas a un rÈgimen fiscal privilegiado.
– Delimitar, de manera negativa, el campo de las rentas de fuente extranjera acogibles al mÈtodo de exención.
– Contribuir a formar la imagen, en particular frente a las instancias supranacionales, de que nuestro sistema tributario está dotado de medidas para hacer frente a la elusión fiscal internacional

¿En qué medida cumple las referidas funciones?

3.1. La función disuasoria

La función disuasoria está muy mermada debido a la debilidad de las normas sobre transparencia fiscal internacional, la ausencia de normas antidiferimiento respecto de las instituciones de inversión colectiva y, finalmente, la dificultad de captar información.

3.1.1. La debilidad de las normas sobre transparencia fiscal internacional

La debilidad de las normas sobre transparencia fiscal internacional se manifiesta en tres aspectos: las rentas afectadas, el grupo de control y la regla de *"mínimum"*.

El grupo de control está constituido, de acuerdo con lo previsto en los artículos 75.1.a) de la Ley 40/1998 y 121.1.a) de la Ley 43/1995, por un conjunto de personas o entidades vinculadas entre sí en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995, o por un conjunto de contribuyentes del IRPF unidos por vínculos de parentesco hasta segundo grado inclusive. Esta configuración del grupo de control no responde a los modelos que ofrece el Derecho Comparado. En efecto, en la mayor parte de los países el grupo de control se integra por personas o entidades que tengan la condición de residentes, exigiéndose en algunos países un grado de participación, directa o indirecta, mínima.

La determinación del grupo de control en la forma en como lo hace la legislación española facilita las prácticas tendentes a evitar la aplicación de las normas sobre transparencia fiscal internacional, a través de la agrupación de personas o entidades no vinculadas entre sí, sea económicamente o por lazos familiares.

El campo de las rentas afectadas por la transparencia fiscal internacional es muy reducido. En efecto, quedan fuera del mismo:

– Las rentas del capital de los apartados 3 y 4 del artículo 23 de la Ley 43/1995.
– Las rentas de las denominadas sociedades de pantalla. Estas rentas son las derivadas de actividades

con apariencia empresarial pero cuya función consiste en desviar rentas hacia entidades que tributan en régimen privilegiado.

La regla de *mínimum* está concebida para no aplicar la transparencia fiscal internacional en aquellos casos en que las rentas afectadas sean de escasa cuantía. En este sentido el artículo 121.3 de la Ley 43/1995 establece que "*no se incluirán las rentas previstas en las letras a), b) y d)… cuando las sumas de los importes de las mismas sea inferior al 15% de la renta total o al 4% de los ingresos totales…* ".

Es fácil comprender que el límite sobre ingresos puede amparar la no aplicación de las normas sobre transparencia fiscal internacional a cuantiosas sumas.

La regla de *mínimum* española no es comparable con las establecidas en otros países.

En Estados Unidos la Sección 954.b.3.A *IRC* establece que *"…si la suma de la renta de la compañía de base… y la renta bruta de la compañía de seguros… es menos que el menor de: i) 5 por 100 de los ingresos, o ii) 1.000.000 $, ninguna parte de la renta será tratada como renta de la compañía de base o renta de seguros…* ".

En Alemania el artículo 9 de la Ley de Transacciones Exteriores de 1972 establece que *"no se tomarán en consideración… las rentas… si los ingresos correspondientes a las mismas no exceden del 10 por 100 del total de los ingresos (exceptuados los dividendos a que se refiere el artículo 13 de la LTE)… con tal que el importe así exceptuado … no exceda de 120.000 DM en relación a cada socio residente en Alemania de la entidad no residente…* ".

Puede observarse que tanto en Estados Unidos como en Alemania existe un límite cuantitativo que reduce la regla de *mínimum* a su verdadera función, esto es, impedir la aplicación de la transparencia fiscal internacional sobre rentas escasamente significativas por su cuantía.

La ausencia de un límite de carácter cuantitativo en unión a lo elevado del porcentaje sobre ingresos determina que la regla de *mínimum* del artículo 121.3 sea extraordinariamente permisiva.

3.1.2. La ausencia de normas de imputación en relación con la inversión colectiva

La OCDE recomienda, a modo de medida complementaria de la transparencia fiscal internacional, que los países establezcan normas para evitar el diferimiento en la tributación de las rentas obtenidas a través de las instituciones de inversión colectiva constituidas en el extranjero. En efecto, de nada servirán unas normas sobre transparencia fiscal internacional muy rigurosas si los residentes que participen en las referidas instituciones pueden diferir la tributación hasta el momento de la transmisión o del reembolso de la participación.

Ahora bien, es evidente que las normas sugeridas por la OCDE, vigentes en algunos Estados miembros de la Unión Europea como pueden ser, entre otros, Alemania, Reino Unido y Estados Unidos, sólo tienen sentido si respecto de las rentas obtenidas a través de instituciones de inversión colectiva nacionales tampoco se admite la tributación diferida.

En nuestro país la tributación diferida de las rentas obtenidas a través de las instituciones de inversión colectiva ha sido una constante desde la creación de las mismas en el año 1952. Bajo dicha constante pueden distinguirse, sin embargo, diversas etapas que han configurado de una manera más o menos favorable la tributación de las rentas obtenidas a través de las instituciones de inversión colectiva.

En la etapa que se abre con la Ley 44/1978 y la Ley 61/1978 y se cierra con la Ley 46/1984, el principio de acumulación no determina un diferimiento en la tributación en la medida en que la institución de inversión colectiva tributa por el Impuesto sobre Sociedades, con derecho a deducción plena para evitar la doble imposición de dividendos. Sin embargo esta tributación no se aplicó debido a la existencia de un régimen transitorio.

La Ley 18/1991 y la Ley de Presupuestos para 1990 configuraron un régimen tributario muy beneficioso. La tributación de la institución colectiva descendió desde el 13 al 1 por 100, y los coeficientes de abatimiento podían determinar incluso la exención de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de la participación.

En el momento actual continua rigiendo el principio de acumulación, lo que unido a la tributación simbólica de la institución de inversión colectiva determina un diferimiento en la tributación de las rentas acumuladas, que solamente tributarán en el momento de la transmisión o reembolso de la participación al tipo máximo del 18 por 100 (períodos de tenencia superior al año) o inclusive no tributarán por aplicación de los coeficientes de abatimiento.

Tanto la Ley del Impuesto sobre Sociedades como la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas guardan silencio sobre la tributación de los partícipes residentes en territorio español de las instituciones de inversión colectiva constituidas en el extranjero. Tan solo cuando dichas instituciones están constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales los artículos 74 de la Ley 43/1995 y 78 de la Ley 40/1998 establecen la integración en la base imponible de las rentas generadas por las mismas aplicando el método de la diferencia entre los valores liquidativos, final e inicial.

La doctrina administrativa ha colmado el vacío legal a través de contestaciones a consultas formuladas al amparo del artículo 107 de la Ley General Tributaria. En estas consultas se parte de la existencia de un régimen fiscal *"…específico y favorable…"* para las instituciones de inversión colectiva y sus partícipes que *"…parte de unas premisas recogidas en la propia normativa reguladora y tienen como finalidad encauzar el ahorro hacia unas instituciones que deben caracterizarse por una adecuada gestión de los fondos aportados por los partícipes… tales premisas tienen su plasmación concreta en el conjunto de requisitos legales, financieros, mercantiles e, incluso, de control exigidos por la normativa reguladora de las instituciones de inversión colectiva. Son, por tanto, dichos requisitos los que sirven de fundamento al régimen fiscal específico y privilegiado configurado en la normativa referida… tales requisitos, además, deben ser exigidos tanto a las entidades constituidas en España como a las constituidas en otros Estados, comunitarios o no, cuyos partícipes se consideran acreedores al régimen fiscal específico de las instituciones de inversión colectiva…"* (consultas núms. 2.489/1997 y 1.627/1998).

Se desprende del contenido de las contestaciones que, sistemáticamente, viene pronunciando la Dirección General de Tributos, que los partícipes residentes en España de las instituciones de inversión colectiva constituidas en el extranjero, cuyo régimen sustantivo sea homologable al establecido para las constituidas en España por la Ley 46/1.984, tendrán el régimen fiscal propio de los partícipes de estas últimas. Este régimen, establecido en los artículos 72 de la Ley 43/1995 y 77 de la Ley 40/1998, se caracteriza por diferir la tributación hasta el momento del reembolso o transmisión de la participación.

Nótese que tratándose de instituciones de inversión colectiva constituidas en algún Estado miembro de la Unión Europea, debemos entender que las mismas están reguladas por un régimen sustantivo homologable al establecido para las constituidas en España al amparo de la Ley 46/1.984, cuando les resulte de aplicación la Directiva 85/611/CEE.

Nada tiene de extraño que, permitiéndose el diferimiento en relación con las instituciones de inversión colectiva locales, el legislador no haya asumido la recomendación de la OCDE en relación con las instituciones de inversión colectiva extranjeras. Y tal vez tampoco podía haberlo hecho, al menos respecto de las constituidas en algún Estado miembro de la Unión Europea, porque ello podría ir en contra del principio de libertad de movimiento de capitales y también del principio de la libre prestación de servicios.

Un modelo de tributación que está expresamente pensado a modo de complemento de las normas sobre transparencia fiscal internacional es el de los Estados Unidos, de aquí que sea conveniente exponer

sus rasgos principales. Las normas sobre la tributación de los partícipes de las instituciones de inversión colectiva extranjeras fueron establecidas por la *Tax Reform Act* de 1986, estando en la actualidad contenidas en los artículos 1.291 a 1.297 del *IRC* (Normas *PFIC*).

Las normas *PFIC* tienen por objeto impedir el diferimiento impositivo a todo contribuyente que invierta en entidades constituidas en el extranjero que están dedicadas principalmente a la realización de inversiones pasivas. La verdadera especialidad de las normas *PFIC* respecto de las normas *CFC* es que las primeras no exigen una determinada relación de control, de manera tal que son aplicables cualquiera que sea la participación sobre la entidad afectada. Esta entidad será, básicamente, una institución de inversión colectiva.

La entidad *PFIC* debe reunir, al menos, alguna de las dos características siguientes:

– El 75 por 100 o más de sus ingresos son rentas pasivas.
– El 50 por 100 del valor medio de sus activos poseídos durante el año fiscal producen o son susceptibles de producir rentas de carácter pasivo.

Los socios o partícipes de la entidad *PFIC* pueden tributar según alguna de las dos formas que seguidamente se citan, a su elección:

– Incluir en la base imponible del partícipe la renta obtenida por la entidad *PFIC* en el período fiscal correspondiente a su participación (qualified electing found).
– Incluir en la base imponible del partícipe las rentas distribuidas por la entidad *PFIC* o las derivadas de la transmisión o reembolso de las participaciones. Las distribuciones y rentas de la transmisión calificadas como *"exceso de distribución"* están sujetas al pago de intereses (*non-electing PFIC rules*). En este sistema de tributación, que es el que se aplica si el contribuyente no elige el señalado anteriormente, el partícipe no tributa hasta el momento de la distribución del dividendo o del reembolso o transmisión de la participación. Las rentas así obtenidas se clasifican en dos categorías: no exceso de distribución y exceso de distribución. La primera categoría es gravada de manera ordinaria, y la segunda, además del gravamen ordinario soporta la exigencia de intereses. Se considera que existe exceso de distribución si la renta obtenida supera el 125 por 100 del valor medio de las rentas distribuidas en los tres años precedentes. El exceso de distribución se reparte entre cada año de tenencia de la participación y los importes correspondientes a ejercicios anteriores a aquel en que se obtiene la renta motivan cuotas respecto de las que se giran los correspondientes intereses.
– Este sistema de tributación combina dos ventajas. De una parte, el contribuyente no debe pagar impuestos hasta que no materializa las rentas derivadas de su inversión, pero de otra, en la medida en que su capacidad económica se ha ido incrementando a medida que aumentaba el valor de su participación, debe satisfacer un interés que corresponde al impuesto cuyo pago se entiende diferido.

Cuestión diferente es si se puede aplicar la transparencia fiscal internacional a los partìcipes de las instituciones de inversión colectiva.

Ha sido también la doctrina administrativa la que se ha ocupado de definir la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en el extranjero. Las consultas números 2.489/1997 y 1.627/1998, han interpretado que la transparencia fiscal internacional es aplicable, siempre que, naturalmente, se cumplan los requisitos previstos en la normativa reguladora.

Ahora bien, si tenemos en cuenta la composición del grupo de control en el régimen de la transparencia fiscal internacional, y que la existencia del mismo es requisito de aplicación del referido

régimen, llegaremos a la conclusión de que en contadas ocasiones será aplicable el mencionado régimen. Bastará con que los partícipes, por reducido que sea su grupo, no estén vinculados, sea en sentido económico o familiar.

En pura teoría la transparencia fiscal internacional no debería aplicarse a las instituciones de inversión colectiva, ya que la transparencia fiscal internacional sólo tiene sentido respecto de las sociedades cerradas, es decir, aquellas que están controladas por un reducido número de socios que deciden respecto de la distribución de beneficios, de manera tal que tienen capacidad para remansar las rentas del capital en las mismas. Las instituciones de inversión colectiva son entidades abiertas, y por eso las partícipes pueden reembolsar en cualquier momento su participación. Lo lógico sería que tributasen por el sistema de imputación o atribución, como lo hacen los miembros de las comunidades de bienes. En tal caso la aplicación de la transparencia fiscal internacional habría devenido superflua[4].

3.1.3. La dificultad de captar la información

El artículo 121.11 de la Ley 43/1995 establece, un conjunto de obligaciones de información a cargo de los sujetos pasivos, adicionales a las que con carácter general les incumben en relación con la declaración por el Impuesto sobre Sociedades. La veracidad de los datos declarados debe ser comprobada por la Inspección de los Tributos a los efectos de aplicar correctamente la transparencia fiscal internacional. Cuando la entidad participada reside en un país o territorio calificado como *"paraíso fiscal"* las dificultades para realizar dicha verificación han llevado al legislador a establecer un conjunto de presunciones concernientes a los elementos más significativos de la transparencia fiscal internacional. Sin embargo estas presunciones no se aplican cuando la entidad participada consolide sus cuentas de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio. En este caso, según lo previsto en el artículo 139.3 de la Ley 43/1995, el sujeto pasivo deberá facilitar la cuenta de pérdidas y ganancias, el balance y los justificantes y demás antecedentes relativos a dicha documentación contable, a requerimiento de la Inspección de los Tributos.

Parece claro que las posibilidades de ocultar la referida información a la Inspección de los Tributos no son desdeñables.

3.2. La función delimitadora

El artículo 20.bis.1.c) de la Ley 43/1995, establece, a los efectos de aplicar el método de exención, que el dividendo debe proceder de la realización de actividades empresariales en el extranjero, y que se considerará cumplido tal requisito cuando al menos el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio correspondan a rentas *"…que no estén comprendidas entre aquellas clases de rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 121 como susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional…"* o a *"…dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades no residentes respecto de las cuales el sujeto pasivo tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en la letra a), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan, a su vez, los requisitos establecidos en las demás letras de este apartado* (y las) *…rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades no residentes…"*.

Podemos, aun a riesgo de ligeras imperfecciones, afirmar que la renta de fuente extranjera que

[4] Véase una exposición sistemática de la legislación sobre instituciones de inversión colectiva nacionales y extranjeras: Investment Funds. IBDF.

disfrutará del método de exención es toda aquella que no esté afecta al régimen de transparencia fiscal internacional. Por lo tanto la exención puede versar sobre rentas del capital tal y como las delimita el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Son las rentas de los apartados 3 y 4 del artículo 23 de la Ley 40/1998: rentas de operaciones de capitalización y de determinados contratos de seguros, y rentas procedentes de la propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, arrendamiento de muebles, rentas temporales, derechos de imagen.

La función delimitadora de la transparencia fiscal internacional en relación con el método de exención de rentas de fuente extranjera es clara, pero también lo es que el escaso alcance de aquella determina la aplicación de dicho método a rentas del capital. Que la transparencia fiscal internacional sea utilizada para eximir rentas del capital, que inclusive han podido tan sólo satisfacer una tributación de carácter indiciario, es una gran paradoja, es decir, algo opuesto al sentido común.

3.3. La función de imagen

En el informe que el *"Grupo Primarolo"* rindió al Consejo Ecofin de 29 de noviembre de 1999, en relación con el Código de Conducta, se afirma que, *"…cuando la participación exención está combinada con normas sobre transparencia fiscal internacional, las medidas no han merecido una evaluación positiva (afectadas por el Código de Conducta)…"*.

Por el tiempo en el que se produjeron los debates que dieron lugar al informe del *"Grupo Primarolo"*, el artículo 130.5 de la Ley 43/1995 excluía del régimen de exención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera a las rentas sujetas a transparencia fiscal internacional, y seguramente por esta razón la ETVE superó la difícil prueba del Código de Conducta. Todas las demás cosas iguales, el vigente régimen de la ETVE, establecido por la Ley 6/2000, también debería superar, por los mismos motivos, la evaluación del Código de Conducta.

He aquí pues como, de manera eficaz y directa, la transparencia fiscal internacional ha salvado a la ETVE de la tacha de ser una medida contraria al Código de Conducta.

Sin perjuicio de lo dicho, debemos apuntar que tras el nuevo régimen de la ETVE establecido por la Ley 6/2000, tal vez quepa apreciar una cierta incompatibilidad de principios entre ese régimen y la transparencia fiscal internacional. En efecto los dividendos y plusvalías relativos a valores cuyo precio de adquisición es superior a 6 millones de euros, cuando el porcentaje de participación no alcanza el 5 por 100, son rentas tipificadas como susceptibles de inclusión a efectos de la transparencia fiscal internacional que, sin embargo disfrutarán del método de exención si son percibidas por una ETVE.

La transparencia fiscal internacional también cumple la función de imagen en relación con las recomendaciones de la OCDE.

4. LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL ESPAÑOLA Y LA COMPETITIVIDAD

¿Impiden las normas sobre transparencia fiscal españolas la utilización de entidades instrumentales intermedias concebidas para drenar los beneficios imponibles de las entidades operativas?

La respuesta es positiva en relación con las entidades operativas residentes en territorio español. Este es el papel que juega la renta tipificada en el artículo 121.2.c) de la Ley 43/1995. Este tipo de renta, además, no está amparada por la regla de *mínimum*.

La respuesta es negativa en relación con las entidades operativas no residentes en territorio español. En efecto:

– Las rentas derivadas de servicios que una instrumental intermedia presta a entidades operativas no residentes en territorio español no están tipificadas como susceptibles de inclusión.
– Las rentas derivadas de la financiación que una instrumental intermedia presta a entidades operativas no residentes en territorio español no son susceptibles de inclusión cuando ambas pertenezcan al mismo grupo mercantil y la prestataria obtenga ingresos no inferiores al 85 por 100 derivados de actividades empresariales.
– Las rentas derivadas de la financiación que una instrumental intermedia presta a entidades operativas no residentes en territorio español tampoco son susceptibles de inclusión cuando la prestamista participe, directa o indirectamente, en al menos el 5 por 100 en la prestataria, y ésta última obtenga ingresos no inferiores al 85 por 100 derivados de actividades empresariales.
– Los dividendos y otras rentas similares derivadas de entidades participadas, directa o indirectamente, en al menos el 5 por 100, siempre que éstas últimas obtengan ingresos no inferiores al 85 por 100 de la realización de actividades empresariales, tampoco son susceptibles de inclusión.
– Las normas sobre transparencia fiscal internacional no impiden la subcapitalización de las entidades no residentes operativas, ni tampoco la subcapitalización de la entidad dominante residente en territorio español o de las entidades dependientes también residentes en territorio español, excepto si la financiación ajena proviene, precisamente, de las entidades instrumentales intermedias, en cuyo caso sería aplicable el artículo 121.2.c).

En suma, ampliamente hablando, las normas sobre transparencia fiscal internacional españolas no impiden que las multinacionales organicen estructuras exteriores, sea a través de centros de coordinación, de instrumentales prestadoras de servicios, centros financieros o sociedades holding, incluso cuando su motivación sea predominantemente fiscal, siempre que tales estructuras no estén concebidas para drenar bases imponibles de entidades residentes en territorio español, si bien no están pensadas para hacer frente a la subcapitalización de la entidad dominante, excepto en el supuesto en que la financiación provenga directamente de la entidad instrumental no residente.

5. EL FUTURO DE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Las normas relativas a la transparencia fiscal internacional están fuertemente impregnadas de una ideología tributaria basada en el principio de igualdad, de manera tal que su evolución está inexorablemente ligada a la del referido principio.

La vinculación entre igualdad y transparencia fiscal internacional se puso de manifiesto con fuerza con ocasión del proyecto presentado por Kennedy en 1961 de lo que más adelante sería conocido como la *CFC Legislation* o *subpart f*, en nuestra terminología transparencia fiscal internacional. El propio Kennedy se dirigió al Congreso afirmando que *"…las cambiantes condiciones económicas en casa y el exterior, el deseo de alcanzar más justicia en la tributación, y las tensiones en la balanza de pagos…, justificaban la* CFC Legislation. Pero quizas fueron las palabras del Secretario del Tesoro ante el Senado las más esclarecedoras *"…Uno de los principios más fundamentales en la tributación de la renta en AmÈrica es que debería haber igualdad en el tratamiento de los contribuyentes que están en similar situación… lo que significa que la renta de cualquier establecimiento o filial de una sociedad americana operando en el exterior debería estar, en la medida de lo posible sujeta a los mismos tipos de gravamen que la renta de cualquier establecimiento o filial operando en el interior… neutralidad es un principio fundamental de tributación en los Estados Unidos. El propósito de la neutralidad es promover la equidad y la más eficiente colocación de los recursos existentes. Idealmente los tipos de tributación sobre las empresas deberían ser*

en todas partes los mismos, si asumimos servicios públicos equivalentes. Nosotros no podemos controlar los tipos de los impuestos extranjeros y el hecho de que los mismos puedan contribuir a injusticias. Pero nosotros podemos evitar que la estructura fiscal americana contribuya a la canalización de recursos hacia zonas de baja presión fiscal, gravando la renta de nuestras filiales en el extranjero a los mismos tipos que son aplicables a la renta ganada en casa… con el actual privilegio de diferimiento una empresa americana contemplando una nueva inversión y encontrado costes y condiciones de mercado comparables en casa y fuera es empujada hacia la inversión exterior… yo pienso que razones de equidad fiscal así como razones de política económica claramente dictan que en caso de inversiones en otros países industrializados debería darse prioridad a la neutralidad fiscal en la elección entre inversión interior y exterior…" (*Informe del Tesoro*).

Pero también con ocasión de la propuesta de Kennedy se pudo advertir que la transparencia fiscal internacional podía perjudicar la competitividad de las empresas multinacionales norteamericanas. Uno de los más conspicuos oponentes a la *CFC Legislation* fue el senador McCarthy, para quien *"…el uso de una* swiss sales corporation *estaba justificado para reducir los elevados impuestos europeos y, de esta manera, se incrementarían los impuestos U.S. cuando la renta fuera repatriada…"* (*Informe del Tesoro*).

La transparencia fiscal internacional perjudica la competitividad porque dificulta a las empresas multinacionales acumular o desviar rentas hacia entidades de baja tributación.

El triunfo de la competitividad, entendida como minoración de la carga tributaria total del grupo multinacional, sobre la igualdad ha de llevar a unas normas sobre transparencia fiscal internacional languidecientes que sólo cumplen eficazmente el papel de delimitar el campo de las rentas de fuente extranjera exentas. Esta es, a grandes rasgos, la situación por la que atraviesa la transparencia fiscal en nuestro país.

En un segundo nivel, el futuro de las normas sobre transparencia fiscal internacional también depende, al menos en el ámbito de la Unión Europea, de la evolución del Código de Conducta y, sobre todo, de la evolución del proceso de armonización del Impuesto sobre Sociedades.

Si los trabajos del Código de Conducta concluyen en una eliminación total de los regímenes tributarios privilegiados perjudiciales lo más plausible sería exceptuar la aplicación de las normas sobre transparencia fiscal internacional en el ámbito intraeuropeo. No obstante, todavía quedaría por solventar el caso esotérico de Irlanda que tiene previsto establecer un tipo general de gravamen del 12'5 por 100 en 2003.

Por lo que se refiere al proceso de armonización del Impuesto sobre Sociedades, ha de notarse que la Comisión, en respuesta a las conclusiones del Consejo Ecofin de diciembre de 1998, ha emitido un documento de trabajo "Company Taxation in the Internal Market", (octubre 2001) con el objetivo de generar un amplio debate sobre la cuestión. La Comisión adelanta su posición, que consiste en la tributación sobre una base imponible consolidada relativa a todas las sociedades residentes en países de la Unión Europea pertenecientes a un mismo grupo de sociedades.

Bajo un modelo como el esbozado por la Comisión las normas sobre transparencia fiscal internacional tampoco tendrían razón de ser en el contexto europeo, puesto que su objetivo habría sido conseguido de manera radical. La transparencia fiscal internacional moriría de éxito.

¿De qué lado de la balanza –igualdad o competitividad– se inclinarán los sistemas fiscales en el futuro inmediato? ¿Se avanzará en el camino de la eliminación de los paraísos y nichos fiscales? ¿Progresará la armonización de la imposición sobre los beneficios, y de las rentas del capital en general?

La competitividad, entendida como la minoración de la tributación total de los beneficios de los grupos multinacionales, básicamente instrumentada a través del método de exención de rentas de fuente extranjera y de unas normas débiles sobre transparencia fiscal internacional conduce, a largo plazo, a una

competencia a la baja entre los distintos países de la que finalmente se deriva una merma recaudatoria para todos ellos sin ventaja comparativa para las empresas multinacionales de los mismos. Esa carrera a la baja sólo puede ser detenida mediante la cooperación internacional. En este sentido S. Avi-Yonah, profesor de la Michigan Law School, apunta que *"…si los Estados Unidos y sus aliados de la OCDE pudieran acordar de manera simultánea reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional, no habría desventaja competitiva para ninguna de las empresas multinacionales… Si los Estados Unidos adoptasen las conclusiones del* NFTC Report *(patronal norteamericana) se perdería una oportunidad de oro para usar la OCDE para superar el problema de la competitividad. La reacción probable de la los otros países de la OCDE sería relajar sus propias normas* CFC *y una carrera a la baja podría resultar de ello…Sería desafortunado que los Estados Unidos destripasen la* Subpart F *en el nombre de la competitividad en el preciso momento en que la iniciativa de la OCDE sobre la competencia fiscal dañina proporciona una oportunidad para poner al día la* Subpart F *sin hacer daño a la competitividad… "*[5].

En el marco de la cooperación internacional lo más probable es que los países puedan y deseen organizar sus sistemas tributarios de acuerdo con el principio de igualdad, por responder el mismo a una idea muy arraigada de la justicia. Y también que el principio de tributación según la renta mundial gane mayor efectividad, y, finalmente, que el método elegido para eliminar la doble imposición econÛmica internacional sea el de imputación, pues todo ello determina la prevalencia del mercado en la asignación de los recursos de lo que se ha de derivar un mayor bienestar económico global.

En este contexto la transparencia fiscal internacional se dibuja como una medida excepcional de carácter defensivo aplicada en relación con aquellos países que ofrecen, en clara contravención de las políticas derivadas de la cooperación internacional, regímenes tributarios privilegiados o tipos de gravamen excepcionalmente bajos sobre los beneficios de las sociedades.

La igualdad está reñida con la competitividad entendida como una minoración de la carga tributaria de un grupo multinacional conseguida mediante la desviación de rentas hacia entidades que tributan en régimen privilegiado, sea a través de operaciones de financiación, de prestación de servicios, o de arrendamiento de bienes inmateriales, en combinación con el método de exención de dividendos y plusvalías de cartera, pero no con la competitividad entendida como el fruto de un sistema tributario que grave la renta definida con criterios mercantiles, no una renta fiscal caprichosamente superior, que evite la doble imposición, que no sea discriminatorio, que sea transparente, que otorgue seguridad y, finalmente, que imponga unas obligaciones que se puedan cumplir sin excesivas cargas burocráticas y, finalmente, que proteja mesuradamente las bases imponibles internas.

Dirigir el sistema tributario hacia ese punto de equilibrio entre una igualdad irrenunciable por razones de equidad y una competitividad que sea fruto de las características mencionadas es un reto tan difícil como atractivo en el que la amplitud de horizontes de la Hacienda Pública y la cooperación internacional habrán de jugar un papel relevante.

[5] The U.S. Treasury's Subpart F Report: Plus Ça Change, Plus C'est la Même Chose?. IBFD 2001.

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA

XXVIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Mayo, 1980)

LA ADMINISTRACIÓN DE LA HACIENDA PUBLICA COMO ADMINISTRACIÓN ESPECIAL

Por

D. CARLOS GARCÍA DE VINUESA Y ZABALA
Subsecretario de Hacienda

Excmos. e Ilmos. señores, compañeros y amigos: Suele ser tradicional cuando se ocupa este estrado como conferenciante en la sesión de clausura agradecer a los organizadores de las Semanas de Estudios de Derecho Financiero su invitación. Agradecimiento que, además de obligado, quiero renovar ahora aquí, pero de manera muy personal y muy entrañable, pues no en vano he tenido la oportunidad de participar en algunas de sus singladuras que ya componen ese largo viaje de veintiocho semanas.

Recuerdo que recién ingresado en el entonces Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado en el año 1967, recibí la sugerencia de Félix de Luis para hacer una pequeña aportación. Aquel trabajo fue el comienzo de una larga colaboración con estas Semanas, en las que creo que he recorrido todos los oficios: corrector de pruebas, coloquiante, coordinador... Por ello, comprenderán ustedes que no es un tópico agradecer el honor de ocupar esta tribuna, en la que además siempre comparecieron ilustres conferenciantes.

Asimismo quiero hacer un reconocimiento público a la ayuda que estas Semanas vienen recibiendo del Instituto de Estudios Fiscales. Ya se ha referido a ello el Presidente de la Fundación, pero debo hacerlo yo también, porque no sólo a esta Fundación, sino a cuanto signifique tareas investigadoras y docentes al servicio de la Hacienda pública, viene prestando su aliento y su ayuda este Instituto de Estudios Fiscales, que tan dignamente dirige César Albiñana.

Permítanme ahora que pase a exponerles algunas reflexiones que constituyen el contenido de esta conferencia de clausura, a la que tan amablemente he sido invitado por los organizadores de estas Semanas y que he titulado "La Administración de la Hacienda pública como Administración especial".

1. INTRODUCCIÓN

En primer lugar, me parece útil, para mantener el hilo conductor de la exposición anticipar qué caminos me propongo seguir para razonar que la Administración de la Hacienda pública es una Administración "especial". Debe quedar claro desde ahora -y me importa mucho subrayarlo- que la consideración de "especial" para cualquier rama de la Administración pública no comporta en manera alguna su

desgajamiento de la propia Administración pública. Como ha explicado el profesor Guaita Martorell, las Administraciones especiales constituyen la periferia de la Administración pública, del mismo modo que la Administración general constituye su núcleo, y sólo afirman las importantes conexiones con otras disciplinas o materias; en nuestro caso, con la teoría de la Hacienda pública y con el Derecho financiero y tributario, principalmente.

El análisis diferencial se ha de centrar en algunos puntos tan sólo, pues no es ésta la ocasión para pretender agotar el estudio, ni tampoco es necesario sumar aspectos y reflexiones para alcanzar la conclusión que se acaba de exponer.

En primer lugar, se destaca cómo la Administración de la Hacienda pública es un instrumento técnico al servicio de los fines del Estado, a diferencia de otras ramas de la Administración que, además de ser instrumento técnico, lo es político. El binomio medio-fin se cumple a satisfacción en el campo de la Hacienda pública en su relación con el Estado, y a esa condición se atiene para mejor cumplimiento de los objetivos de este último.

Otro aspecto a examinar es el propio entramado orgánico de la Administración de la Hacienda pública, que se ha mantenido prácticamente invariable desde que la Hacienda pública deja de ser Real Hacienda en la primera mitad del siglo XIX. Esta permanencia en lo esencial de la organización de 1845, que acabamos de corroborar con la reciente recreación de las Administraciones de Hacienda, es una de las pruebas de la "especialidad" de nuestra Administración, que recoge, cómo no, las aportaciones de la técnica y de la ciencia, pero subsiste con un esquema orgánico que así acredita su propia antigüedad respecto de las demás Administraciones públicas.

Peculiaridad digna de ser destacada es la de la separación de los órganos de mera gestión y de resolución de recursos, que se ha reconocido y confirmado en las sucesivas leyes de procedimiento administrativo, que, a su vez, nos dará oportunidad de exponer alguna reflexión sobre una posible ampliación de lo que hoy conocemos como materia económico-administrativa.

Tema asimismo diferenciador es el relativo al control judicial de la actividad administrativa de toda la Hacienda pública, que viene a reconocer no sólo su sometimiento al principio de legalidad que la conduce y conforma en todos sus actos y aun operaciones, sino que demuestra la importancia que tiene el aspecto jurídico frente a los aspectos técnicos que están presentes en cualquier Administración pública. Recientes medidas cierran este sometimiento a la revisión judicial, según más adelante comentaremos.

Un factor tan trascendental en las actuaciones administrativas como es el humano, también acumula a lo largo de su breve pero intensa historia, un conjunto de singularidades o especialidades en su preparación y desempeño de sus funciones, que asimismo recaba la nota de "especial" para la Administración de la Hacienda pública. Bueno será insistir en este punto que esta calificación no pide, ni precisa régimen especial para los funcionarios al servicio de la Hacienda pública en tantos y tantos aspectos que deben ser comunes a todos los servidores del Estado, pero sí, desde luego, una descripción diferenciadora y específica frente a los que ha dado en llamarse Cuerpo "generales" o "interministeriales" para denotar su asignación a cualquier función pública. Reconocimiento, por otra parte, que de antiguo está presente en nuestra legislación funcionarial, incluso desde antes de que esta última existiera gracias al tesón de Bravo Murillo.

Y, por último, no podía quedar sin abordar el candente tema de la reforma de la Administración pública, que en el ámbito de la Hacienda pública también tiene específicos requerimientos como consecuencia de la reforma tributaria en curso o, si se quiere, para que la reforma tributaria sea Derecho vivo que desde las páginas del "Boletín Oficial del Estado" cale en la realidad social con los ajustes que esa misma realidad social recomiende en méritos a los propios resultados por ella experimentados.

Dos palabras más antes de entrar en el desarrollo de la expresada distinción en el conjunto de las Administraciones públicas. Indicar, en primer término, que no se trata de una especulación científica que carecía de valor al ser por mí expuesta. Y, en segundo lugar, que esta confirmación de la Administración de la Hacienda pública como Administración "especial" tiene importantes consecuencias en la organización, en la dotación y en el procedimiento, precisamente porque sin prescindir de la teoría general del Derecho administrativo ha de atender a las notas peculiares que la tipifican y distinguen, al igual que la Hacienda pública tiene un puesto propio o sustantivo en el mundo de la ciencia y de la técnica.

2. LA ADMINISTRACIÓN DE LA HACIENDA PUBLICA COMO INSTRUMENTÓ TÉCNICO AL SERVICIO DEL ESTADO

Se concibe la Administración pública como un instrumento político y técnico que está al servicio del Estado para el cumplimiento de sus fines. Importa retener desde ahora el componente político de las funciones administrativas, así como su naturaleza instrumental y su subordinación a los objetivos que el correspondiente texto constitucional haya asignado al Estado. Estos ingredientes de la actividad de la Administración pública requieren ciertas matizaciones a los propósitos que guían esta intervención.

Creo que conviene examinar en especial el aspecto político de las funciones a cargo de la Administración del Estado, porque a primera vista se opone a las otras dos características de esta última, que, por otra parte, han sido reiteradamente invocadas por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, que define a la Administración pública como órgano ejecutivo del Estado y como instrumento para cumplir los fines atribuidos al mismo.

Ahora bien, no solo al Estado corresponde velar por un orden económico y social justo, como se enuncia en el preámbulo de la Constitución que nos rige. Al lado de los poderes públicos esta, y debe estar, la sociedad, procurando y cooperando a que los principios rectores de la política social y económica sean observados o cumplidos. Nada mas suicida que uña comunidad que siendo plenamente consciente de las condiciones mínimas para que se dé el progreso social y económico, pretenda desentenderse de tales deberes. No basta con exigir que la intervención estatal atienda y asegure la consecución de los objetivos socioeconómicos que nuestra Constitución acaba de diseñar con innegable ambición, sino que la propia sociedad española ha de prestar su apoyo y su colaboración activa o positiva a tal fin, a no ser que caminemos resueltamente hacia un abandono progresivo de tantas y tantas actividades de carácter colectivo, en cuyo caso el Estado habrá de pasar una impresionante factura a los contribuyentes para hacer frente a las correspondientes prestaciones de bienes y servicios públicos.

Pero no son éstas las vigentes previsiones constitucionales, como de todos es sabido. Por tanto, la sociedad ha de compartir con los poderes públicos el logro de los referidos objetivos, y, como me proponía advertir, la Administración pública ha de realizar sus funciones con criterios políticos ademas de técnicos, pues en cada supuesto -y siempre que las leyes no dispongan otra cosa- deberá resolver qué compete al Estado y qué corresponde a la sociedad en el empleo o asignación de los recursos económicos para garantizar "a todos una digna calidad de vida" y para promover "el progreso de la cultura". Tal opción es indudablemente política y en este sentido se afirma que la Administración pública es instrumento "político" al servicio del Estado.

Ahora bien, este aspecto político que, en general, se predica de la Administración pública, ¿también alcanza a la Administración de la Hacienda pública?

Sin incurrir en erróneos planteamientos tecnocráticos se puede suscribir que la Administración de la Hacienda pública es apolítica por esencia. Se opina así porque en la misma Hacienda pública uno de sus

aspectos más importantes y definidores es el instrumental. La Hacienda pública de nuestros días es un gran torno que asigna recursos para realizar gastos públicos o que distribuye gastos públicos por medio de los tributos. Por tanto, si la Hacienda pública ha de cumplir funciones eminentemente instrumentales, no debe sorprender que su Administración en los niveles de gestión sea apolítica.

A la misma conclusión lleva un rápido examen histórico de la Administración de la Hacienda pública española, según las respectivas etapas políticas. Es significativo que la organización establecida a raíz de la reforma tributaria de 1845 asegurando la independencia de los Intendentes de provincia y de los Subdelegados de partido fue modificada en 1849 en favor de los Gobernadores políticos cuando el General Narvaez presidía el Gobierno, volviéndose a la separación de las funciones económicas y de las funciones políticas en 1869, con un Gobierno llamado de "reconciliación liberal" surgido a raíz de la revolución de septiembre de 1868. Otra medida muy significativa, por cuanto refuerza la vigencia de las leyes, fue la creación del Cuerpo de Letrados de Hacienda "con las garantías de la oposición y la inamovilidad de un Cuerpo de Jurisprudencia que asesore -se exponía en el correspondiente Decreto- a los Ministros de Hacienda, a los Directores y a los funcionarios de la Administración económica de las provincias sobre las cuestiones de Derecho".

Asimismo hay una Ley de 1881, reinando Alfonso XII y siendo Presidente del Gobierno un liberal, Sagasta, creo las Delegaciones de Hacienda enteramente desligadas de la gobernación política de las provincias, a cuya jefatura, disponía la propia Ley, tendrían "acceso los doctores o licenciados en Derecho administrativo que (...) (hubieran) servido en el ramo de Hacienda con la categoría de Jefe de Administración o de Negociado". Es, también, sintomático que esta disposición que amparaba una Administración económica provincial al margen de toda injerencia política, se viera acompañada de otra dictada el mismo año creando el Cuerpo de Abogados del Estado, confirmando así el sometimiento al ordenamiento jurídico de las actuaciones administrativas de la Hacienda pública. Tampoco debe silenciarse la creación de la Inspección General de la Hacienda pública el mismo año 1881 y siendo, como es sabido, titular del Departamento don Juan Francisco Camacho, a la que correspondía, entre otras tareas, la de "organizar los servicios encomendados al descubrimiento de los derechos del Tesoro y su realización", aparte de consagrar la coordinación inspectora y la absoluta comunidad de los datos con trascendencia tributaria que pueda poseer la Hacienda pública.

Es decir, tanto desde el lado de la organización como del de funcionamiento de los servicios jurídicos y de inspección de servicios y de tributos, se aseguraba la autonomía de la Administración de la Hacienda pública de cuanto no fueran las leyes vigentes y su aplicación según las técnicas procedentes.

Si abusando de la bondad de quienes me escuchan reflejara a continuación las vicisitudes a finales del siglo XIX de la organización periférica de la Administración de la Hacienda pública, quedaría fundamentada la autonomía de esta última en los aspectos políticos, así como el reforzamiento de su sujeción al Derecho constituido, coincidiendo con regímenes de matiz constitucional o democrático. Por ello, puede admitirse que la Administración de la Hacienda pública en su estricto ámbito debe quedar al resguardo de consideraciones o motivaciones políticas que no hayan tenido amparo por las disposiciones promulgadas, y desde este punto de vista queda establecida una diferencia o pecularidad de la Administración financiera respecto de otros ramos de la Administración del Estado.

3. LA ESTABILIDAD DE SU ESTRUCTURA ORGÁNICA

Otra nota distintiva de la Administración de la Hacienda pública, y que brevemente se destaca a continuación, es la permanencia o estabilidad de su estructura orgánica fundamental. No se puede

desconocer que han sido numerosas las modificaciones de sus órganos centrales, sobre todo en sus denominaciones con las correlativas transferencias de funciones. Pero los rasgos básicos de la organización administrativa de la Hacienda pública se han mantenido según fueron diseñados hace siglo y medio con leves variaciones o paréntesis en su vigencia.

Una muestra de plena actualidad que da testimonio de lo que acaba de expresarse, son las Administraciones de Hacienda que se están implantando en estos últimos meses. Enlazan con las viejas Administraciones de Partido o Distrito que ya estaban presentes en la reforma administrativa propuesta por don Ramón de Santillán y que acompañó a la reforma tributaria de 1845. En este año se organizaba la Administración provincial de la Hacienda pública y en los Partidos figuraban los Subdelegados, los Administradores, los Depositarios y los Administradores subalternos, sin perjuicio de su dependencia del Intendente de cada provincia, que era el jefe superior de todos los ramos de la Hacienda pública. Con la concreción y el sabor propios de la época en que la disposición se dictaba, prevenía: "... los Subdelegados en sus respectivos Partidos ejercen la autoridad del Intendente de la provincia bajo las inmediatas órdenes de éste...".

Y así otras disposiciones y propuestas dictadas o formuladas desde entonces. Una Ley de 1888, por ejemplo, creaba las Administraciones subalternas de Hacienda, y su lectura nos sitúa en los textos que hoy regulan las contemporáneas Administraciones de Hacienda enclavadas en las respectivas Delegaciones de Hacienda. En 1916, por ejemplo, proponía don Santiago Alba, entonces Ministro de Hacienda, "por vía de ensayo, la creación de Administraciones de Contribuyentes de Distrito". Y así en tantas otras oportunidades históricas de la Hacienda pública española que sirven para comprobar, como antes decía, que sus bases orgánicas estén establecidas desde hace muchos años y que sobre ellas han descansado siempre su Administración, poniendo de manifiesto la perdurabilidad de sus fines y el acierto de su estructura en sus líneas maestras.

Esta conclusión, por otra parte, no se ve afectada por la existencia y por el incontenible crecimiento de la mecanización y de la informática en la gestión de la Hacienda pública en sus múltiples proyecciones, pero, sobre todo, en la presupuestaria y en la tributaria. Es más, la propia organización de dichos Servicios informáticos en un Centro de Proceso de Datos y en Universidades territoriales, con los enlaces que su tecnología permite y que el Ministerio de Hacienda está aplicando en sus niveles óptimos, confirma la bondad y la rentabilidad burocrática de la aludida estructura organizativa de la Hacienda pública.

4. SEPARACIÓN ENTRE ÓRGANOS DE GESTIÓN Y LOS DE RESOLUCIÓN DE RECURSOS

Una nota característica más de la Administración de la Hacienda pública se halla en el régimen vigente de las resoluciones económico-administrativas, que están confiadas a órganos distintos de los de mera gestión. Excepto en muy breves períodos en que tales funciones resolutorias se asignaron a los Delegados de Hacienda y a las Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda, según es norma en los restantes ramos de la Administración pública, se ha mantenido la separación de los órganos de gestión y de los órganos de resolución en la vía económica-administrativa, que si bien no dota a estos últimos de funciones estrictamente jurisdiccionales, sí acredita, al menos, que la complejidad técnica y la importancia cualitativa y cuantitativa de los recursos administrativos sobre dicha materia aconsejan sean funcionarios distintos los que tienen encomendada la gestión respecto de los que tienen a su cargo -en órganos pluripersonales- la resolución de las impugnaciones.

Esta peculiaridad de la Hacienda pública cuenta con otros antecedentes que no pueden ser aducidos en sus propios términos, pero que constituyen un buen precedente para un gradual ensanchamiento de la

actual vía económico-administrativa que se encuentra casi totalmente enclaustrada en la materia tributaria. Estoy aludiendo a la antigua jurisdicción de la Hacienda pública reconocida en la novísima recopilación y que fue suprimida por el Decreto-ley de 1868, llamado de unificación de fueros o jurisdicciones. Hasta esta disposición correspondió a la Jurisdicción de Hacienda el conocimiento privativo de todas cuantas causas o negocios eran promovidos en que tuviera interés o experimentara perjuicio la misma Hacienda, bien en lo relativo a la recaudación, bien en otras incidencias o cuestiones. No se trata, ni mucho menos, y como ya se ha advertido, de atribución jurisdiccional alguna a la Hacienda pública, pero sí de proponer que la vía económico-administrativa con sus respectivos Tribunales administrativos, amplíe sus competencias actuales a aquellos asuntos tramitados por unos u otros ramos de la Administración pública, pero en los que tenga interés, presente o futuro, la Hacienda pública, sea como acreedora, sea como deudora.

5. CONTROL JUDICIAL DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA DE LA HACIENDA PUBLICA

Otra peculiaridad tempranamente ganada por la Administración de la Hacienda pública es el sometimiento de sus actos al control judicial, ya sea porque toda actividad con una resultante económica, cual es el caso de la tributaria, recaba el imperio de la Ley, ya sea porque la potestad tributaria desde antiguo está planteada en su ejercicio con la autorización de los representantes del pueblo, es lo cierto que la Hacienda pública no eludió la intervención de los Tribunales del orden judicial tan pronto como este último hizo su aparición en la estructura jurídica del Estado.

La historia señera de nuestra Hacienda pública está escrita con una constante transferencia de funciones desde la esfera discrecional a la reglada, con la consiguiente revisión a cargo de los órganos auténticamente jurisdiccionales.

Sin remontarse a los Consejos que en el ámbito de la Real Hacienda actuaron como Tribunales ordinarios con anterioridad a 1845, es de anotar que a iniciativa de Francisco Silvela se importó de Francia en dicho año el concepto de lo contencioso-administrativo. Desde entonces, con las sabidas vicisitudes políticas y con mayor o menor pureza en la organización y en el procedimiento de este control jurisdiccional, ha estado la Hacienda pública sujeta al mismo.

La vigente Constitución no ha podido ser más terminante en esta materia desde el principio de legalidad y desde las exigencias de la unidad jurisdiccional y de la independencia de la Administración de la justicia. Atento a estos postulados constitucionales y a precedentes ya establecidos por las Cortes Generales en Leyes tributarias del año 1978, se ha promovido la reforma del procedimiento en la gestión de los tributos y el correspondiente proyecto de Ley está a punto de ser aprobado por el Senado. Según esta reforma, como de todos es conocido, son transferidas las actuales competencias de los Jurados tributarios a los órganos gestores competentes de la Administración de la Hacienda pública, y se dispone que las correlativas resoluciones puedan ser reclamadas en la vía económico-administrativa primero y ante la jurisdicción contencioso-administrativa después, no sólo por cuestiones de procedimiento como hasta ahora, sino por cuestiones de fondo tan trascendentales como la estimación de bases imponibles en régimen de estimación indirecta.

Sería ingenuo tratar de restar importancia al compromiso que para la Administración tributaria supone esta modificación legal. Los órganos de gestión e investigación de la misma habrán de responder con notable esfuerzo a este reto aportando cuanto sea útil para la prueba directa de los supuestos de hecho imponibles y para la prueba indirecta de las magnitudes económicas que en ellos se inserte. Para este histórico empeño habría que apelar una vez más a la extraordinaria competencia y a la entrega

incondicional puestas permanentemente de manifiesto por los funcionarios de esta casa que tienen encomendadas la gestión e investigación tributaria.

Se prevé con la natural -y responsable- preocupación esta ampliación de funciones por parte de los tradicionales órganos de gestión tributaria, porque la aplicación de las llamadas presunciones simples o no-legales habrá de partir, necesariamente, de aquellos datos o elementos que permitan la que podemos llamar "prueba lógica". Es de esperar que en la apreciación de tales presunciones juegue un discreto arbitrio judicial que se inspire en los principios constitucionales tributarios hoy vigentes. Las cuestiones de mera peritación que actualmente están atribuidas a los Jurados tributarios, no han de ofrecer dificultad alguna, antes al contrario, regresan a donde siempre debieron estar, sobre todo desde que la Ley General Tributaria extendió la "tasación pericia) contradictoria" de los antiguos Impuestos de Derechos reales y transmisiones de bienes a todos los tributos. El llamado juicio pericia) tiene su mejor acomodo en el ámbito tributario, tanto en la esfera administrativa como en la judicial.

No sucederá así, en cambio, en lo relativo a la estimación indirecta o presuntiva de Bases imponibles, en que todos los medios a disposición de la Hacienda pública, que son muchos más de los que ordinariamente se usan, habrán de contribuir a fundamentar estas evoluciones. La presunción de legalidad que por Ley asiste a los actos de la Hacienda pública, en cuanto ésta se encuentra enteramente sometida al ordenamiento jurídico, necesitará en los aludidos casos de estudios económicos de análisis comparativos de unidades de producción y de consumo, de confrontaciones económicas intersectoriales, de módulos, de índices y demás evaluatorios, etc., que permitan en cada supuesto una estimación que no sea exclusivo fruto de criterios de equidad. Será preciso, por tanto, contar con apoyos cuantitativos para que prevalezcan las bases imponibles así estimadas.

Tampoco han de infravalorarse los dos riesgos que están presentes en las estimaciones indirectas de bases imponibles. Uno, el de la arbitrariedad por exceso, si bien éste siempre será corregido por los Tribunales en el ejercicio de sus facultades revisoras. Otro, el que puede darse en los funcionarios liquidadores con escaso sentido investigador y que, limitándose a los datos aportados al expediente, señalen bases imponibles inferiores a las reales, y que sólo podrán ser rectificadas a instancias de los órganos de inspección o de vigilancia de la propia Hacienda pública.

En este punto como en los demás, que suponen un incremento de las funciones y de las responsabilidades de la Administración tributaria de nuestros días, hay que esperar confiadamente que la supresión de ortopedias -como son los Jurados tributarios- sirva para fortalecer los mecanismos administrativos y para que se ejerzan las facultades reconocidas por las leyes para la puntual y más correcta aplicación de los tributos según sus respectivas disposiciones. Las instituciones, como el hombre, necesitan en ocasiones del "test" de las dificultades y aun de los riesgos de su propia existencia, para que las reacciones funcionales venzan a sus propias posibilidades orgánicas. En cualquier caso el empeño en que se sitúa a la Administración tributaria bien merece aunar esfuerzos y concentrar actividades para salir airosos de una prueba en que nos jugamos un sistema tributario justo, como predica la Constitución de 1979, con el control de los Tribunales que tienen a su cargo la administración de la justicia.

6. SINGULARIDAD DEL PERSONAL AL SERVICIO DE LA HACIENDA PUBLICA

La Administración de la Hacienda pública también ofrece rasgos particulares respecto de otras ramas de la Administración por las características o por la especial preparación del personal a su servicio.

De antiguo se utilizó la expresión "carrera de Hacienda" para distinguir que dentro de la amovilidad de los empleados públicos disfrutaban de cierta estabilidad los pertenecientes a la Real Hacienda. No en vano deseaba un Cuerpo de funcionarios inamovibles y era contrario a todo trasiego de éstos don

Alejandro Mon, ilustre jurista asturiano que con don Ramón de Santillán comparte el mérito de la reforma que dio paso al primer sistema tributario español.

Paralelamente se establecieron y exigieron determinados requisitos para desempeñar destinos en las dependencias de la Hacienda. Es objeto de repetidas citas una Real Orden de 1825 que clasificaba a los empleados en "meritorios", "escribientes", "oficiales" y "jefes", al mismo' tiempo que prevenía no fuesen admitidos al servicio de la Hacienda, ni pudiesen ascender en sus destinos, quienes no reunieron determinadas circunstancias, "a fin de que no fueran agraciados -se disponía- los que carecían de los conocimientos e idoneidad necesarios, haciendo cesar el error -se advertía- en que muchos se hallan, de que obteniendo el nombramiento para cualquier destino, ya se tiene toda la aptitud necesaria para servirlo, o que basta contar muchos años de servicio para ser buen empleado".

Con los aludidos antecedentes en el ramo de la Real Hacienda, no es de sorprender que la primera manifestación positiva de carácter general sobre empleados públicos tuviera ancha aplicación en ella. Nos referimos al Decreto orgánico general de 1852, refrendado por Bravo Murillo, que ha sido llamado, no sin razón, el último funcionario del despotismo ilustrado. Basta consultar las disposiciones dictadas en ejecución de este Decreto para comprobar el grado de reglamentación que se había logrado para el personal perteneciente a la Hacienda pública, lo cual ya era entonces significativo de que las actividades de esta última, sobre todo en el campo tributario, demandaban una preparación, una estabilidad y una disciplina no comunes en el personal que las tenía a su cargo. La entonces llamada Administración civil económica tenía sus propias "carreras". De esta época es la creación del Cuerpo especial de Contabilidad y Tesorería del Estado, en el que se ingresaba por "rigurosa oposición" según Ley de 1870, que asimismo prevenía no podían ser separados ni declarados cesantes, "sino a consecuencia de faltas juzgadas por la Junta de Jefes, después de oír a los interesados y al Consejo de Estado", lo cual constituía una insólita excepción según la realidad social de entonces.

Ya había sido creado el actual Cuerpo de Inspectores de Aduanas e Impuestos especiales. Posteriormente, el Cuerpo de Abogados del Estado. Así surgían las "carreras especiales", según denominación del Conde de Santamaría de Paredes, por diferencia a la carrera general administrativa, que se constituía en torno al Decreto de Bravo Murillo antes mencionado, pero sin que ello impidiera la formación de escalafones por Ministerios. Así, el de Hacienda por Ley del año 1904, que venía a ser continuación de la "carrera civil de la Real Hacienda" a que se refería López Ballesteros en el denominado Estatuto de 1827, que, por tanto, tenía la naturaleza de "especial", pues sus destinos figuraban en las plantillas de la Hacienda. A esta conclusión se llega sin perjuicio de otras construcciones, pues existen disposiciones, como las dictadas en 1899, 1902 y 1904, que se referían a los funcionarios del ramo de Hacienda que no pertenecían a Cuerpos "especialmente constituidos". Es decir, en los años a que se hace alusión ya existían Cuerpos o Escalafones "especiales" y otros dependientes del Ministerio de Hacienda y no pertenecientes a Cuerpos "especialmente" constituidos o, lo que es igual, no constituidos por legislación "especial". Todo ello corrobora que desde los orígenes mismos del funcionariado español se distinguió a quienes tenían una preparación "específica" para el servicio de la Hacienda pública, fuera o no técnica o facultativa.

El propio Cuerpo general de la Administración de la Hacienda pública con sus dos escalas "técnica" y "auxiliar", que ha substituido hasta el día primero de enero de 1965, era un Cuerpo "general" con preparación "especial" en las materias específicas de la Hacienda pública. Basta consultar los programas que rigieron incluso en los primeros años del presente siglo, para la provisión de plazas de oficiales terceros y cuartos en el Ministerio de Hacienda, para confirmar lo que queda expresado y hemos podido escuchar de quienes nos han precedido al servicio de la Hacienda pública.

Después, sobre todo a partir de la reforma de Fernández Villaverde en 1900, se crearían los Cuerpos "especiales" en razón de su constitución y también de los conocimientos técnicos o facultativos requeridos, así como por su procedencia académica. En la memoria de todos está el Cuerpo de Profesores Mercantiles al servicio de la Hacienda pública; los cuerpos de Ingenieros Industriales, Minas y Montes, los de Arquitectos, Aparejadores, Ayudantes de Montes, etc., asimismo al servicio de la Hacienda pública. Por ello se ha podido escribir que la reforma tributaria de Fernández Villaverde, más formal que material, fue potenciada por las medidas de personal que adoptaron los Gobiernos que le sucedieron, y de aquí su éxito técnico-administrativo no siempre correspondido en la columna de las recaudaciones. De aquí, también, que estos Cuerpos de funcionarios siempre hayan merecido el aplauso y la gratitud de quienes fueron titulares de nuestro Ministerio de Hacienda. Por ejemplo, Calvo Sotelo, al presentar el Presupuesto del Estado para 1929-1930, no dudó en manifestar como sigue: "Y nada más respecto al presupuesto de ingresos, sino decir una palabra de elogio, de gratitud y de sincera estimación para todo el personal, tanto de los Cuerpos especiales como del Cuerpo general, que dependen del Ministerio de Hacienda y que integran los cuadros de mando y de subordinados del Fisco español, porque su inteligencia, su tesón y su actividad, desplegados en horas ordinarias y extraordinarias, ha permitido indudablemente, siguiendo los planes del Gobierno, este estado floreciente de la Hacienda, que se traduce en un aumento..., etc., etc. Estas palabras, que gustoso suscribo en este momento, quiero hacerlas extensivas a los diversos Cuerpos que sirven en estos momentos al Ministerio o lo han hecho en las últimas décadas, como son el de Inspectores de los Tributos o el de Inspectores del Timbre, estos últimos organizadores de estas Semanas de Estudio de Derecho Financiero, que tanto han contribuido al prestigio del Ministerio de Hacienda y de sus funcionarios.

Queda, pues, fundamentada -según esta breve ojeada histórica- la necesidad de que el personal al servicio de la Hacienda pública ha de poseer una preparación especial cualquiera que sea la naturaleza funcionaria) del respectivo Cuerpo. Consciente de esta necesidad, el Ministerio pretende cuidar constantemente la selección, formación y perfeccionamiento de sus funcionarios. Prueba de ello fue la creación, siendo Ministro de Hacienda nuestro compañero Barrera de Irimo, de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria de la que ya han salido varias promociones de Inspectores Financieros y Tributarios, y en la que muchos de vosotros prestáis vuestra colaboración.

Finalmente, con el deseo de que esa preparación se plasme en una auténtica carrera administrativa cabe recordar aquí la posible promoción de los Subinspectores de los Tributos y de los funcionarios del Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda pública.

7. LAS EXIGENCIAS DE LA REFORMA FISCAL PERMANENTE

Desde otro ángulo ha de ser enfocada la Administración de la Hacienda pública de nuestros días. Se vive un proceso de reforma importante del sistema tributario, y los contribuyentes se preocupan de la gestión de la propia reforma, unos para recabar el grado de eficacia administrativa que asegure la íntegra o general aplicación de las leyes que se promulgan, y otros para averiguar si los medios personales y materiales con que cuenta la Administración tributaria son suficientes para sentirse en la necesidad de cumplir sus obligaciones ante la Hacienda pública. Es decir, desde uno y otro punto de vista se viene a reconocer el decisivo papel que desempeña la Administración tributaria en cualquier época y, sobre todo, en la de reforma de los tributos.

Se renuncia a la cita de las opiniones de tratadistas como Musgrave, Kaldor, Einaudi, Prest, Neumark, Cosciani, Hicks, etc., pues son bien conocidas de todos, que vienen a afirmar la importancia vital de la

Administración a la hora de aplicar un sistema tributario. También se prescinde de las expuestas por autores españoles contemporáneos, pues podrían contabilizarse como fruto de la simpatía o de la amistad personal hacia ellos. Sí es oportuno, en cambio, recoger algunas declaraciones parlamentarias de Ministros de Hacienda de este siglo que no dudaron en reconocer lo mucho que significa una Administración tributaria bien organizada y bien dotada para la exacción de los tributos, aparte de la actitud de los contribuyentes, que, como se ha escrito, constituye el principal activo fiscal de un país cuando es propicia al cumplimiento voluntario de las respectivas obligaciones.

El conde Bugallal en 1915 manifestaba que no es "lícito demandar tributos nuevos al pueblo sin tener bien organizados los servicios; que no se pueden inventar nuevos medios de obtener dinero cuando los organismos que están montados y las contribuciones que están en marcha se hallan mal regidos y organizados". En 1921 exponía Argüelles: "... En España (se) está clamando, (se) está pidiendo la justicia a voces (para) que se establezca el Impuesto personal sobre la renta. Pero yo he venido esta tarde a decir la verdad, y si mañana las Cortes españolas votasen la Ley más perfecta que pudiera idearse, el Ministro de Hacienda se encontraría con la enorme dificultad de no poder cobrar el tributo, y no podría cobrarlo -añadía dicho Ministro de Hacienda- porque falta la máquina, porque falta el organismo, porque carecemos de la organización adecuada para una función tan delicada como esa, y si 20 ó 30.000 contribuyentes más, que son los que la última reforma ha echado sobre la Administración, crean una verdadera dificultad, ¿qué ocurrirá -preguntaba-con siete u ocho millones de contribuyentes? En febrero de 1932 no dudaba el Ministro Carner en explicar: "... una reforma tributaria, una reforma de las bases de tributación no se improvisa. ¿A qué íbamos? -se preguntaba-. ¿A un impuesto sobre la renta? ¡Ah, un impuesto sobre la renta! -decía enfáticamente-. ¿Puede haber nadie que sepa lo que es el impuesto sobre la renta y lo que es la historia de la introducción del impuesto sobre la renta en los demás países, que pueda sostener que en estos momentos estábamos preparados para introducir en España, sustituyendo a nuestro viejo régimen contributivo, un impuesto sobre la renta? Yo os digo, y digo a todos los que patrocinen esta introducción, que la introducción de un impuesto sobre la renta hubiese sido catastrófica, porque ni siquiera hubiésemos logrado tener, no teníamos, no tenemos la organización administrativa necesaria, la preparación necesaria, los elementos precisos para la (...) recaudación de este impuesto", concluía el señor Carner.

Y así tantas otras declaraciones ministeriales que condicionaban la reforma de los tributos al establecimiento de una Administración eficiente, pero sin negar en momento alguno la falta de equidad de un sistema implantado en 1845 y que en sus líneas fundamentales se ha mantenido hasta el 31 de diciembre de 1978.

Ahora bien, en 1977 cuando se iniciaba la redacción de los proyectos legales de reforma de nuestro sistema tributario, la situación era bien distinta. Ya existía una Administración tributaria que había venido aplicando desde 1932 una imposición sobre la renta personal, venciendo dificultades que más provenían de la subsistencia en paralelo de los impuestos sobre el producto establecidos en 1845 que del propio gravamen sobre una pretendida renta de las personas físicas, que, por otra parte, como se acaba de anticipar, tampoco respondía a las exigencias mínimas de un impuesto personal.

Además, otros factores aconsejaban en 1977 implantar un sistema justo de imposición directa. Entre ellos ha de citarse que nunca una organización administrativa ha alcanzado su nivel de eficacia en el vacío. La propia actividad de la Administración pública genera la organización adecuada y procura los medios personales y materiales necesarios. Se ha dicho hasta la saciedad que la función crea al órgano, aunque se haya expresado con propósitos peyorativos. Pero lo cierto es que la gestión tributaria crea sus recursos humanos y materiales para alcanzar los objetivos señalados por la Ley. Así lo entendieron pretéritas reformas tributarias y el mismo Ministro Carner, que a los pocos meses de expresarse como ha quedado

anotado, propuso la introducción de la Contribución general sobre la Renta según proyecto que llegó a ser la Ley de 20 de diciembre de 1932.

También ha de destacarse que el auténtico o el principal problema de un impuesto como el que recae sobre la renta de las personas físicas no radica en el propio impuesto, sino en el fraude preexistente en la respectiva sociedad. Como exponía en 1921 Cambó, al igual que otros titulares de nuestro Ministerio de Hacienda, hay que "transformar radicalmente las malas costumbres tributarias", y para ello nada mejor que extirpar el fraude fiscal. Ahora bien, resulta difícil, por no decir imposible o injusto, corregir las ocultaciones tributarias cuando hay contribuyentes que sienten la pesadumbre de comprobar que con capacidades económicas iguales soportan tributos desiguales. Era ineludible, por consiguiente, que la reforzada lucha contra el fraude tributario se emprendiera con un renovado sistema impositivo según los principios de la equidad en esta materia. No bastaba, pues, una reforma tributaria de "parcheo" para cambiar sustancialmente las costumbres de los contribuyentes. Se ha de disentir en este punto del Ministro Navarro Reverter, que en 1913 preguntaba: "¿Es que para implantar una reforma tributaria no es necesario crear antes la costumbre tributaria? ¿Es que no entra para nada en esto toda la historia del país, sus hábitos, sus medios de vida, los elementos de su producción hasta la lucha por la existencia, en una palabra, lo que se llama la etnología nacional?". Frente a tan pesimista como desoladora conclusión hay que insistir en la conveniencia de que vayan aparejadas la reforma legal de los tributos y la reforma de las conductas de los contribuyentes, y así lo decidieron, sin salvedades, las Cortes Generales al aprobar las Leyes de 1977 y 1978.

Se estima que bastan las anteriores reflexiones para considerar favorablemente la estrategia de la reforma tributaria en curso, sin que por ello deje de reconocerse que es tarea más difícil una reforma de la Administración de la Hacienda pública que una reforma de régimen jurídico-material de los tributos.

Desde la óptica de las Administraciones especiales, esto es, de las ramas de la Administración pública que tienden a concretas y homogéneas funciones regidas por el principio de especialidad, se han repasado las singladuras o características más sobresalientes de la Administración de la Hacienda pública, sin pretender en modo alguno que esta última se desprenda de la Administración general, sino, tan sólo, que se reconozca que por su propia naturaleza ha de tener un tratamiento específico en su ordenamiento jurídico, en su organización y en su dotación de medios personales.

Se estima que así debe ser porque pocas ramas de la Administración pública estarán más condicionadas por ciencia ajena a la administrativa, como la Administración de la Hacienda pública. Así como otras Administraciones especiales apenas están influías por cuestiones o aportaciones de naturaleza "no administrativa", la Administración de la Hacienda pública está subordinada científicamente a la Teoría de la Hacienda pública y ha de servir los mandatos o prescripciones de los Derechos financiero y tributario. La especialidad de la Administración de la Hacienda pública no se asienta tan sólo en el principio de división del trabajo, sino que, como queda expresado, se funda en las competencias y en las tareas que tiene asignadas en dependencia científica y técnica de disciplinas ajenas a la ciencia y al Derecho de la Administración estrictamente entendidos. Para realizar las funciones financieras y tributarias a partir de un determinado nivel, no bastaría la "jurisprudencia de la vida cotidiana" -remedando a lhering-, sino que es preciso contar con conocimientos que no se adquieren en las páginas del Derecho administrativo general, aunque tampoco se pueda prescindir de cuanto es típico o sistemático para la teoría del Derecho administrativo y para la ciencia de la Administración.

Una consideración más cabe formular en defensa de la especialidad de la Administración de la Hacienda Pública. Se alude a los principios y a las normas que contienen las Constituciones relativos a la actividad administrativa, y es evidente que la Hacienda pública cuenta con muchos más preceptos que

cualquier otra rama de la Administración pública. El espacio que nuestra Constitución, por ejemplo, dedica a la Hacienda pública y, por tanto, a su Administración, es muy superior a cualquier otro fenómeno o materia administrativa: montes, aguas, salud, cultura, etcétera, aparte de que cualquier actividad estatal en el campo de la economía real necesita de la financiación de la Hacienda pública, lo cual ha llevado a la Constitución española a dar entrada en su artículo 133, apartado 4), como concepto sustantivo a las "obligaciones financieras", que así se distinguen de las demás obligaciones que puedan contraer las Administraciones públicas.

Cuanto queda expuesto es suficiente, en nuestra opinión, para explicar que la Administración de la Hacienda pública deba quedar sometida a criterios o normas especiales, sin perjuicio de que el núcleo central o general de todas las ramas de la Administración pública también sea a ella aplicable.

8. DOS PRECISIONES FINALES

No quiero terminar sin hacer dos precisiones, a las que ya aludía al principio de esta intervención, que han quedado inscritas a lo largo de la exposición, pero que me interesa destacar y borrar, en su caso, cualquier duda al respecto:

Primero, que cuando aquí se postula por el carácter especial de la Administración de la Hacienda pública, no se reclama ninguna situación de privilegio ni de ventaja de cualquier tipo sobre el resto de la Administración del Estado. Por tanto, que nadie pretenda ver en mis palabras la defensa de posiciones corporativas ni siquiera institucionales. Lo que hay, y así lo atestiguan numerosos ejemplos de la historia de nuestra Administración del Estado, son unas peculiaridades qué exigen una ordenación propia y específica de la Administración de la Hacienda pública, al servicio justamente de una mayor eficacia en su funcionamiento.

La segunda precisión pretende evitar la trampa tecnocrática. Cuando se defiende una Administración pública apolítica, ha subrayado constantemente la palabra Administración, pues nada más lejos de mis convicciones personales que desligar la Hacienda pública de los principios políticos a los que sirve. Se trata en realidad de separar la Administración ordinaria de la Hacienda pública como tal, que efectivamente es reflejo inmediato de las ideas imperantes en una sociedad. Yo ya he dicho en otro lugar cómo a través de las vicisitudes históricas de la Hacienda de un país se puede reconstruir la historia de las ideas políticas de una nación.

El artículo 31 de nuestro Texto Constitucional vigente es la mejor prueba de cuanto digo, muy importante sobre los derechos y deberes de los ciudadanos, pues de manera muy destacada dentro de la Sección sobre los derechos y deberes de los ciudadanos, por primera vez están emparejados en un texto constitucional los recursos y los gastos, los principios de justicia, legalidad, igualdad y prosperidad para los primeros y de eficacia y economía para los segundos. Queda patente, por lo tanto, cómo nuestra Hacienda se entronca y debe actuar bajo determinados principios al servicio de una sociedad más justa y más solidaria.

De manera más concreta, esos ideales políticos han sido el motor de nuestra reciente Reforma fiscal, pues sólo con una idea previa del modelo de sociedad que se aspira a construir pueden dibujarse las líneas maestras de un sistema tributario. Una Reforma fiscal susceptible de las mejoras y de las actualizaciones que sean precisas, pero que tienen un valor político fundamental. Como acertadamente señalaba Francisco Fernández Ordóñez en su defensa parlamentaria del Impuesto sobre la Renta, "el lema fiscal es un tema testigo de identificación política. Pocas materias como ésta para colocar dentro del escenario político a las personas y a las cosas en su sitio". Palabras que cobran estos días una rabiosa actualidad cuando desde

sectores de interés muy concretos se ataca violentamente no aspectos concretos, sino la filosofía misma de la Reforma.

Reafirmando, por tanto, el carácter fundamentalmente instrumental y apolítico de la Administración de la Hacienda pública, quienes tenemos el alto honor de formar en sus filas a cualquier nivel que sea, apreciamos muy especialmente el valor del trabajo al servicio de una sociedad más avanzada, que es lo mismo que decir más libre y más solidaria.

Acabo de referirme al funcionario al servicio de la Hacienda pública. Su sola mención, para mí siempre entrañable y llena del mayor respeto, nos recuerda que el hombre es el soporte y el estímulo de toda organización.

Estoy seguro de que todos vamos a responder con esfuerzo y con eficacia en la ejecución de las funciones que nos asigna la Hacienda pública de hoy, sin dejarnos ganar por ningún tipo de desánimo, ya que se nos ofrece el mejor premio a que puede aspirar un servidor del Estado: cumplir con su deber al servicio de la comunidad a que se debe y, sobre todo, en una etapa histórica llena de dificultades, pero también de esperanzas y que es crucial para todos.

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA

XLI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Enero, 1994)

LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Por
D. FERNANDO DÍAZ YUBERO
Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal

I. INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria española ha experimentado una importante transformación como consecuencia de la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Una vez transcurridos dos años desde su entrada en funcionamiento, quiero aprovechar esta ocasión para hacer una breve descripción de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de las distintas fases que han transcurrido desde que se diseñó la creación de la A.E.A.T. hasta el momento actual, en el que nos encontramos inmersos en un proceso de reforma del modelo organizativo. También me referiré a la estrategia que ha escogido la Agencia para cumplir la misión que le encomienda la Ley, así como a las líneas de actuación marcadas para conseguirla, teniendo en cuenta el entorno económico-social en el que la Agencia debe actuar.

Finalmente, una vez descrita brevemente:

– la situación actual,
– la estrategia elegida y
– el entorno económico social
– enumeraré las líneas básicas del nuevo modelo organizativo

La Agencia Estatal fue creada por el artículo 103 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, que la configura como un ente de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, encomendándole la aplicación efectiva en nombre y por cuenta del Estado del sistema tributario estatal y del aduanero, y la gestión de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes públicos nacionales o de las Comunidades Europeas que le sea encomendada por Ley o por Convenio.

Además, la aplicación del sistema tributario y aduanero ha de conseguirse de acuerdo con la propia Ley de su creación, reduciendo la presión fiscal indirecta sobre los contribuyentes y también el coste de funcionamiento de la propia Administración Tributaria.

Conviene resaltar que la Agencia es una organización encargada, exclusivamente, de la aplicación del

sistema tributario y no tiene, por tanto, competencias en cuanto al diseño del mismo, si bien puede y debe influir en los cambios legislativos que se produzcan, aportando los conocimientos derivados de la experiencia gestora.

La creación de la Agencia representa una buena oportunidad para mejorar el funcionamiento de la Administración Tributaria y es, un instrumento que nos debe permitir conseguir una mejor aplicación del sistema tributario porque dota a la Administración Tributaria de mayor autonomía, de mayor especialización y, además, de algunas oportunidades en materia de financiación que pueden representar una mejora significativa. La mayor especialización de los servicios territoriales de la Agencia en materias estrictas de gestión tributaria facilita la implantación de un sistema de dirección por objetivos y una mejor planificación de los resultados que deben ser conseguidos por la Administración Tributaria. Estamos, por tanto, ante una reforma organizativa que no resuelve por sí sola, evidentemente, todos los problemas que tiene planteados la Administración Tributaria, pero ofrece mejores oportunidades como consecuencia de la mayor autonomía de la que se le dota.

Es evidente que el simple hecho de publicar en el "Boletín Oficial del Estado" un nuevo marco organizativo y una nueva denominación para la antigua Secretaría General de Hacienda no produce resultados-.- Para que la Administración Tributaria cumpla correctamente con los objetivos planteados en la Ley de creación de la Agencia es necesario que se produzca un cambio en la actitud, en la identificación con los objetivos de la Agencia, en la asunción de responsabilidades por parte de todo nuestro personal y, muy especialmente, por parte de sus directivos. Con esta asimilación de los objetivos por el personal se aminorarán los defectos existentes y se conseguirá reforzar las importantes virtudes que ofrece una organización tan consolidada como es la Administración Tributaria española.

La implantación de la Agencia se ha hecho con prudencia, sin pretender grandes cambios en el corto plazo. Se aprovechó para ello toda la organización de la antigua Secretaría General de Hacienda y se crearon únicamente los Departamentos necesarios para desarrollar las nuevas competencias asumidas.

Se pueden distinguir *tres etapas en el proceso de implantación de la Agencia*.

Una *primera* a lo largo del año 1991, en la que se llevó a cabo el diseño y desarrollo de las funciones imprescindibles para la entrada en funcionamiento de la Agencia. Se constituyeron para ello grupos de trabajo para la organización de las dos nuevas áreas: Recursos Humanos y Económico Financiero.

Una *segunda* etapa, la de los primeros meses de funcionamiento de la Agencia a lo largo del año 1992, en la que se implanta el sistema de planificación y control por objetivos y un nuevo modelo de gestión presupuestaria.

Posteriormente, en los últimos meses de *1992* y en los primeros de *1993*, se llevó a cabo un *proceso de discusión para definir un nuevo modelo organizativo para la Agencia*, que permita mejorar la aplicación del sistema tributario. Aunque el debate ha sido muy amplio y ha alcanzado a múltiples aspectos, sin duda los fundamentales han sido la posible reforma del sistema de gestión y control de contribuyentes, el modelo de relación entre los servicios centrales y los servicios territoriales, la política de personal de la Administración Tributaria y la organización aduanera.

II. CARACTERÍSTICAS DEL NUEVO MODELO DE ORGANIZACIÓN

Antes de entrar en el análisis concreto del nuevo modelo de organización que se quiere implantar en la Administración Tributaria, convendría hacer siquiera una breve referencia a la estrategia general fijada, así como al entorno socio económico en el que la Agencia ha de desarrollar su actividad.

Sin duda, *el objetivo estratégico de la Agencia*, el objetivo a medio plazo que asegurará la mejora en

la aplicación del sistema tributario estatal y aduanero, de acuerdo con los términos fijados en la Ley de fundación, no es otro que el de *conseguir un aumento en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes*.

A pesar de los esfuerzos realizados en los últimos años, es necesario seguir reforzando esta estrategia. Quizá un dato puede ilustrar claramente esta afirmación. En 1992 el porcentaje de ingresos tributarios derivados de actuaciones administrativas respecto del total de ingresos tributarios fue del 2,17 por 100, eso quiere decir que casi el 98 por 100 de los ingresos tributarios se obtiene a través de las autoliquidaciones. Por tanto, la labor de la Agencia no debe orientarse a que la recaudación por actos administrativos sea algo mayor, sino a que la actuación de la Administración Tributaria induzca a un mayor cumplimiento voluntario.

Para avanzar en el cumplimiento voluntario se han marcado dos líneas de actuación:

a) *Facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales*. Hay que informar con rapidez, certeza y seguridad; se deben incrementar los servicios de asistencia; es necesario lograr disminuir el número de recursos y resolverlos con mayor rapidez, practicar las devoluciones con rapidez, mejorar la calidad de nuestras liquidaciones, etc.
b) *Profundizar en la lucha contra el fraude fiscal*, y ello por dos razones. A corto plazo, porque es evidente la alta correlación que existe entre cumplimiento voluntario y la creencia de los contribuyentes de que la actuación de control de la Administración terminará descubriendo a los incumplidores (una encuesta del C.I.S. pone de manifiesto que el 81 por 100 de los encuestados cumple por temor a la actuación inspectora). A medio plazo, porque una ineficaz lucha contra el fraude desalienta el cumplimiento voluntario, al ser perceptible por el conjunto de los contribuyentes la injusticia en el reparto de la carga tributaria.

La organización, en su conjunto, tiene que sensibilizarse con estas dos líneas de trabajo. Es un problema de cambio de actitud por parte de todos los empleados, de entender la importancia que para el buen quehacer diario tiene esta función. Al analizar la conveniencia de desarrollar cualquier tarea, se debe valorar la posición del contribuyente destinatario de nuestra actividad y cuál será su impacto a medio plazo sobre el objetivo estratégico de favorecer el cumplimiento voluntario, por encima del efecto recaudatorio a corto plazo.

En cuanto *al entorno socio económico*, dos son los calificativos que mejor podrían definirlo. Estamos ante un entorno complejo e inestable. Para aprovechar plenamente la fase de recuperación económica que se vislumbra en la segunda parte del 94, es uno de los objetivos fundamentales de la política económica, pero para la consolidación de esa recuperación el *control efectivo del déficit público*, es una condición necesaria. Este control exige no sólo la reducción y un mayor rigor en el gasto público, sino también un aumento de los ingresos a través de una mejor gestión tributaria y un mayor control del fraude fiscal, sin incrementos en la presión fiscal nominal.

Además, esta situación va a producir otras consecuencias con impacto inmediato en la gestión tributaria. La sociedad, sin duda, va a exigir que se reduzcan los actuales niveles de fraude fiscal; sin embargo, frente a esta presión social, la Administración tributaria va a tener que enfrentarse a resistencias sectoriales y corporativas más o menos explícitas, lo que hará imprescindible que consigamos el equilibrio adecuado entre los derechos y las garantías de los contribuyentes y las facultades de la Administración Tributaria para conseguir los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Al mismo tiempo, la gestión tributaria se dificultará. Estamos asistiendo a un incremento muy importante en la petición de aplazamientos y facilidaddes de pagos por parte de los contribuyentes. La Inspección va a tener que controlar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de

ejercicios anteriores, de ejercicios de expansión económica, precisamente en estos momentos en los que se inicia una delicada recuperación del pulso económico. Todo ello provocará no sólo un mayor número de expedientes en nuestras oficinas, sino también mayor resistencia social por parte de empresas sometidas a una dura competencia exterior.

Para aplicar esta estrategia contamos con una organización que es fruto de su evolución histórica que se caracteriza por ir incorporando nuevos órganos y funciones a los ya existentes sin producir grandes transformaciones sobre los mismos. La historia deja un poso en las grandes organizaciones con el que hay que contar, aunque sea para establecer la estrategia más correcta para avanzar con los nuevos tiempos. La situación actual tiene puntos fuertes que conviene resaltar y entre los que destacan los siguientes:

- *Extensa implantación territorial*. La Agencia cuenta con 56 Delegaciones, 206 Administraciones y una amplia red de Recintos Aduaneros. Esta red es perfectamente homologable a la de otras Administraciones Tributarias desarrolladas.
- *Amplio contenido funcional*. La Agencia realiza tortas las funciones necesarias para la gestión integral no sólo de los tributos internos, sino también de los externos al incluir en su seno las competencias aduaneras. En pocos países de la O.C.D.E. y de la C.E.E. se da esta integración funcional y esta visión global de la gestión tributaria estatal, sin que ésta aparezca parcelada por tributos o tareas.
- *Amplía autonomía*. Desde la creación de la A.E.A.T., la Administración Tributaria española cuenta con una amplia autonomía en materias tan importantes como política de recursos humanos, gestión presupuestaria, definición estructural de la organización, etc.
- *Intensa implantación de las tecnologías de la información*. Respecto a los medios materiales, se ha hecho un gran esfuerzo por dotar a la Administración tributaria de las tecnologías de la información más avanzadas ya que se ha considerado a la informática como una . herramienta eficaz para cumplir los objetivos de la Agencia: reducir el fraude y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones al contribuyente. La Administración Tributaria española ha llegado a ser una de las más informatizadas de los países de la O.C.D.E. y esta situación contribuye decisivamente a que el ratio costes de funcionamiento/recaudación sea menor que en otros países de nuestro entorno.
- *Buena formación técnica de sus recursos humanos*. La mitad de los Inspectores de Finanzas tienen menos de 40 años y una formación técnica ampliamente reconocida. La formación de otros colectivos como el Cuerpo de Gestión, también tiene contrastada su calidad y su disposición para la asunción de responsabilidades y de dirección de grupos de trabajo.

  Junto a estos aspectos positivos, hay sin embargo aspectos negativos que constituyen los puntos débiles y que justifican el cambio organizativo planteado. Cabría destacar los siguientes:
- *Concepción excesivamente uniforme de los procedimientos*. Como consecuencia de la reforma de 1978, la generalización de obligaciones provocó la necesidad de procesos de gestión altamente normalizados y mecanizados. No se puede olvidar que cada año se presentan más de 12 millones de declaraciones de I.R.P.F. y que existe un Censo de empresarios y profesionales en tomo a los 4 millones.

Pero esta uniformidad también ha afectado a los procesos de control y recaudación que deberían ser más diferenciados en función de las características de cada expediente. En general la Inspección desarrolla sus actuaciones a través de un modelo tradicional próximo a las técnicas de auditoría contable. Este modelo de control que tiene importantes ventajas, tiene, también, unos costes muy elevados tanto en tiempo como en los medios humanos que requiere para su realización. Ello ha conducido a que, con los medios actualmente disponibles, la probabilidad de que un contribuyente sea inspeccionado sea bajá y

favorezca la opción de asumir el riesgo. Por ello, aunque este modelo es muy válido para cierto tipo de contribuyentes, para otros grupos, muy numerosos, es necesario complementarlo con otras formas de control.

– *Reducida dimensión*. Aunque las comparaciones internacionales hay que relativizarlas, dada la distinta estructura de los sistemas impositivos y de las organizaciones encargadas de aplicarlos, los distintos ratios que se suelen utilizar para comparar la dimensión de las Administraciones Tributarias (número empleados/población, recursos empleados/ingresos gestionados) muestran que la Agencia, para homologarse a las organizaciones de los países de nuestro entorno, tendría, como mínimo, que duplicar sus efectivos actuales. No obstante, la estructura informática de que dispone la Administración Tributaria española permite paliar parcialmente este déficit, como antes señalaba.
– *Confusión en la estructura directiva* al coexistir dos líneas jerárquicas, la territorial y la funcional, lo que provoca ambigüedad en la asunción de responsabilidades y confusión en la organización. Además, la falta de claridad en la asunción de responsabilidades, dificulta la definición de los objetivos a alcanzar por cada unidad y un sistema de dirección basado en el cumplimiento de las tareas asignadas.
– *Indefinición del papel asignado a las Administraciones de la Agencia*. En un principio, se diseñaron cualitativamente iguales todas las Administraciones, pero el tiempo ha demostrado que en ciertos casos son centros demasiado pequeños para beneficiarse de razonables economías de escala. Por ello, el papel de las Administraciones ha sufrido sucesivas correcciones, que exigen una redefinición total. En esta tarea ha de atenderse, sobre todo, a las diferencias de tamaño y de situación de las distintas Administraciones.

El conjunto de las Administraciones comprende desde veintiuna de ellas con menos de diez mil declarantes de I.R.P.F., hasta grandes Administraciones en Madrid o Barcelona con más de noventa mil, siendo además muy diferente el papel y justificación de las Administraciones urbanas o metropolitanas respecto de aquellas otras ubicadas en pequeñas localidades o, por el contrario, en ciudades de importancia alejadas de la sede de la correspondiente Delegación.

Al no estar claro el papel de las Administraciones, hoy existen en las Delegaciones modelos absolutamente distintos en cuanto a la organización y funciones de estas unidades infraprovinciales.

– *Deficiencias de coordinación entre las distintas áreas funcionales*. Se ha avanzado enormemente en este aspecto, pero subsisten aún dificultades que es necesario superar. Este problema resalta allí donde la coordinación es más necesaria, es decir, en relación con los grandes contribuyentes.

Para tratar de superar estos problemas se propone un nuevo modelo organizativo cuyas líneas básicas se pueden sintetizar en los siguientes puntos:

1º. *Prioridad del criterio del tipo de contribuyente*. Para conseguir superar los problemas señalados, es necesario lograr una mejor adaptación de las unidades de la Agencia a las tareas a desarrollar y, al mismo tiempo, una mayor coordinación entre las mismas, lo que aconseja organizar las distintas unidades dando prioridad al tipo de contribuyente, que pasa a ser un criterio clave para la estructuración de la organización .

A estos efectos, se van a clasificar los contribuyentes en cuatro grandes grupos que, lógicamente, no implican una división totalmente rígida, sino que han de permitir los ajustes que las características concretas de determinados contribuyentes puedan aconsejar.

Así, tendríamos un *primer bloque* de contribuyentes, constituido por las grandes empresas o grupos de empresas con un volumen de operaciones superior a los mil millones de pesetas anuales. Son, aproximadamente, unos diez mil contribuyentes que representan más del 55 por 100 del total de los

ingresos tributarios gestionados por la Agencia y que, además, tienen una gran trascendencia para la aplicación del sistema fiscal, por la información que proporcionan sobre terceros.

Estos contribuyentes mantienen unas relaciones frecuentes, complejas y, además, difícil de normalizar con la Administración Tributaria, y deben someterse a un *control permanente* con una *finalidad preventiva*.

El *segundo gran bloque* de contribuyentes está constituido por las *personas y entidades que desarrollando actividades empresariales o profesionales tienen un volumen de facturación inferior a los mil millones de pesetas* y que, en el caso de los empresarios, personas físicas, determinen sus rendimientos en régimen de estimación directa o de estimación objetiva por coeficientes en el I.R.P.F. Una vez concluida la implantación del sistema de módulos habrá en este grupo alrededor de 1.300.000 contribuyentes con un peso recaudatorio entre el 25 y 30 por 100 del total.

Para este grupo de contribuyentes, se pretende compatibilizar y simultanear controles en profundidad, como los que se han venido desarrollando tradicionalmente, con actuaciones abreviadas, actuaciones parciales que permitan incrementar la presencia de la Administración y, en consecuencia, la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes.

El *tercer bloque* de contribuyentes lo constituyen aquellos empresarios, personas físicas, que determinan sus rendimientos en la *modalidad de módulos* del régimen de Estimación Objetiva. Con la plena implantación del sistema de módulos a partir de enero de 1995, aproximadamente habrá 2.000.000 de personas físicas acogidas a este régimen que supondrán entre el 10 y el 15 por 100 del total de los ingresos tributarios gestionados por la Agencia.

El control de estos contribuyentes se basa en el contraste entre los elementos tributarios declarados y los reales y requiere, por tanto, una comprobación inmediata con frecuentes visitas para realizar controles rápidos y sencillos.

Finalmente, en el *cuarto bloque* en los que esquemáticamente se distribuyen los contribuyentes, estarían aquellos con rentas provenientes, fundamentalmente, de *rendimientos del trabajo o del capital mobiliario* sometidos, por tanto, a retención en la fuente. El control sobre este tipo de contribuyentes se limitará, en general, como ya viene haciéndose, al control cruzado de sus declaraciones con la información suministrada por terceros y a la detección de posibles errores formales.

Cada una de estas categorías de contribuyentes requiere un tratamiento distinto, y con una intensidad diferenciada, tanto para estimular el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, como para detectar posibles fraudes.

Teniendo en cuenta esta estratificación de los contribuyentes se ha optado en relación con los grandes contribuyentes (con facturación superior a mil millones de pesetas) por avanzar en la integración de todas las tareas necesarias para el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto en sus aspectos formales, (presentación de declaraciones, coherencia interna de las mismas, etc...) como sustanciales. Estas tareas serán asumidas de forma integral por los Servicios de Inspección.

Del mismo modo, esa integración da lugar a que sean los servicios dependientes del área de Gestión los responsables del control de los contribuyentes que realizan actividades en módulos y de los declarantes de I.R.P.F. que obtengan rendimientos sometidos a retención.

En cambio, en relación con el resto de contribuyentes que realizan actividades empresariales o profesionales, se mantendrá la situación actual de modo que Gestión responderá del cumplimiento de las obligaciones formales y explotará la información contenida en las bases de datos y la Inspección efectuará las funciones de investigación y comprobación en profundidad.

2º Por otra parte, el nuevo modelo organizativo pretende una *definición clara de responsabilidades*, que permita contar con una estructura coordinada e integrada pero manteniendo los criterios actuales de división por funciones y territorios.

Cada unidad debe tener unos objetivos que cumplir y un único responsable al frente de su consecución, que sepa a su vez ante quién tiene que responder. Una organización en la que trabajan más de 26.000 personas, con cerca de 400 centros de trabajo, distribuidos por todo el territorio nacional, no puede ser dirigida eficazmente si no existe una clara definición de responsabilidades en cada centro, y ello es incompatible con la existencia de una doble línea de carácter jerárquico nunca bien definida. Sin duda, la coordinación funcional puede y debe lograrse pero sin romper la lógica organizativa.

Para materializar estos principios se han tomado las siguientes medidas:

- En primer lugar, se mantienen los actuales Departamentos y Delegaciones Especiales de la Agencia y se establece con claridad la capacidad directiva de cada uno de los Departamentos funcionales en su ámbito específico sobre las Delegaciones Especiales.
- En segundo lugar, se mantiene la estructura actual de las Dependencias Regionales y Provinciales de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia. Sin embargo, se establece que corresponderá a los Delegados Especiales y Delegados de la Agencia la dirección operativa de todas las unidades o dependencias de su Delegación.
- Los jefes de las Dependencias Regionales conservan un doble papel. Por una parte, asumen la dirección de las unidades de Inspección o de Recaudación incorporadas a su Dependencia. Por otra, desempeñan un papel de asistencia y apoyo al Delegado Especial y a las correspondientes Dependencias provinciales, en cuanto a coordinación funcional de criterios técnicos y asistencia jurídica o de gestión.
- En consecuencia, los Delegados provinciales aparecen como unos directivos multifuncionales, centrados en la dirección efectiva de las Dependencias de Inspección, Gestión, Recaudación y Aduanas e Impuestos Especiales, con una tendencia a la regionalización de las áreas de informática, recursos humanos y gestión económico financiera.

3º *El nuevo modelo organizativo ha de permitir una profundización efectiva en la lucha contra el fraude fiscal* y la mejora en la atención al contribuyente. La Administración Tributaria ha de demostrar a la sociedad que es capaz de detectar el fraude y de combatirlo de forma eficaz e inmediata.

Ello exige una potenciación de las áreas de control y de recaudación ejecutiva. La inspección tributaria no es ya una realidad homogénea y, probablemente, sea necesario avanzar por este camino, diferenciando las meras comprobaciones documentales sobre personas físicas que no sean empresarios ni profesionales, de las actuaciones con pequeños empresarios en módulos o de las verificaciones en profundidad y auditorías fiscales a las medianas y grandes empresas y, finalmente, de las actuaciones de investigación ante sospechas de grave fraude fiscal.

Lógicamente el tipo de unidades y el modo de actuación deben ajustarse a cada uno de los tipos de control a los que me he referido, de modo que aún manteniéndose las inspecciones en profundidad, y potenciando éstas, no deben de extenderse más allá de lo razonable, teniendo en cuenta los escasos recursos con los que cuenta la Administración Tributaria.

Del mismo modo la recaudación ejecutiva debe, también, cambiar en sus planteamientos, teniendo en cuenta la diferenciación básica que existe entre la gestión recaudatoria de las deudas de pequeñas cuantía, muy numerosas y con orígenes muy diferentes, y las correspondientes a los grandes expedientes, muy pocos en número, pero que concentran una gran parte de la deuda total.

No se puede desconocer que menos del 1 por 100 de los deudores suponen más del 40 por 100 de

la deuda liquidada pendiente de cobro en vía de apremio, y tampoco se debe olvidar lo poco que tienen en común las tareas necesarias para el cobro de liquidaciones de menos de 100.000 pesetas, de los grandes expedientes con cuantías muy importantes, superiores a 100 millones de pesetas, procedentes de empresas en crisis o afectadas por importantes expedientes de inspección.

Lógicamente, estos planteamientos han de ir acompañados de una potenciación de los servicios de información, profundizando en la responsabilidad de la Administración Tributaria en el campo de la información y asistencia a los contribuyentes, a los que se ha de prestar un servicio extenso y de calidad.

4º En cuanto a la *política de personal*, sin duda debe desarrollarse una política que fomente la motivación y la responsabilidad personal de cada funcionario y que propicie, además, la movilidad funcional y la efectiva integración entre las distintas áreas de la Administración Tributaria. Para ello se debe instrumentar una política de recursos humanos basada en la transparencia en la provisión de puestos de trabajo y que, además, proporcione un verdadero sistema de formación permanente a todos los empleados de la Administración.

5º Finalmente la reforma pretende la *clarificación del papel asignado a las Administraciones*. Las Administraciones de la Agencia, se convertirán en centros responsables de la gestión integrada de los contribuyentes personas físicas, que no realicen actividades empresariales, y de aquellos que, desarrollando actividades empresariales, determinen su rendimiento a través de los módulos.

Además, en las Administraciones se desarrollará, también, la gestión recaudatoria de las deudas de menor cuantía. Las tareas de control que deban desarrollarse en relación a los contribuyentes asignados a las Administraciones se desarrollarán por personal integrado en el área de gestión tributaria.

Las Administraciones serán de este modo centros desconcertados de gestión y recaudación tributaria.

Finalmente, el modelo organizativo que resulte de la reforma debe asegurar la economía de recursos; es decir, la Agencia debe utilizar sus recursos de acuerdo con los principios de eficacia y eficiencia para minimizar el coste de su función y dar un servicio público de calidad. En este sentido, se van a adoptar una serie de medidas que ahorren costes, como pueden ser la regionalización de ciertos servicios informáticos, de gestión presupuestaria o de gestión de personal.

Naturalmente, no son estos los únicos criterios a considerar para implantar el nuevo modelo organizativo. No se estudia la reorganización de los servicios de Aduanas, por cuanto este terna corresponde a otro trabajo.

En resumen, se pretende conseguir una organización con unas unidades adecuadas a las tareas a desarrollar en relación con cada tipo de contribuyentes, agrupadas en oficinas con competencias plenas sobre un grupo de contribuyentes al frente de las cuales exista un único responsable y ésta, precisamente, es la esencia del modelo organizativo planteado.

Para implantar esta organización se han tomado ya o se van a tomar las medidas necesarias de modo que sea efectiva la mejora en la aplicación del sistema tributario estatal y del aduanero, para lo cual la Agencia ha de estar abierta y coordinada con otras áreas del Ministerio de Economía y Hacienda. Además y teniendo en cuenta la creación por la Ley de Presupuestos para 1994 de los órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la gestión del I.R.P.F., cobra especial importancia la relación con otras Administraciones Públicas y singularmente con la Administración Autonómica.

III. RELACIONES CON LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

A partir del año 1994, junto a los aspectos definitorios del modelo organizativo, será preciso abordar los que se refieren al ámbito de las relaciones con otras Administraciones Públicas, singularmente con la Administración Autonómica.

El punto de partida obligado para este nuevo marco de relación que se inicia es el de la llamada corresponsabilidad fiscal. En efecto, la participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación del Impuesto sobre la Renta exigía contar con unos cauces adecuados de organización y de diálogo, en que el principio de cooperación entre la Agencia y las Comunidades Autónomas estuviese siempre presente.

Desarrollo de este principio de cooperación es, sin duda, la creación por el artículo 103 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994 de *Órganos de Participación de las Comunidades Autónomas en la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.

En efecto, se crean dos tipos de órganos:

– A nivel central, una Comisión Mixta de gestión del I.R.P.F, que dependerá directamente del Presidente de la Agencia y estará integrada por ocho representantes de la Administración Tributaria del Estado designados por aquél, y por un representante de cada una de las quince Comunidades Autonómicas de régimen común, siendo sus funciones las siguientes:
  a) Diseñar la política general de gestión del I.R.P.F.
  b) Establecer las directrices de gestión del Impuesto respecto a planes de inspección, tratamiento informático, campañas de información y publicidad e intercambio de información.
– A nivel territorial, se crea un *Órgano de Relación con cada Comunidad Autónoma* de régimen común, que dependerá directamente del respectivo Delegado Especial de la A.E.A.T. y estará integrado por cinco representantes de la Delegación designados por aquél y cinco representantes de la Comunidad Autónoma, siendo sus funciones las siguientes:
  a) Garantizar el cumplimiento de las directrices establecidas por la Comisión Mixta.
  b) Participación en la gestión del I.R.P.F. a través de:

colaboración en la elaboración de planes de inspección,
colaboración en la elaboración de planes de información y asistencia al contribuyentes, y
elaboración de mecanismos de suministro de información.

POLÍTICA FISCAL

XVI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Marzo, 1968)

EL IMPUESTO COMO FENOMENO POLITICO

por el

ILMO. SR. D. RAFAEL ACOSTA ESPAÑA
Inspector Técnico Fiscal del Estado
Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda

Decía EUGENIO D'ORS que de Carnaval a Corpus, universal penitencia: conferencia, conferencia. Yo quiero poner como portada a mis palabras esta excusa de añadir unos gramos de sacrificio en el ambiente de austeridad en que vivimos. Por otro lado, quiero también ofrecer mis excusas porque es difícil, en este ajetreado movimiento de la vida administrativa, encontrar el reposo preciso para montar unas cuantas ideas que puedan decirse limpiamente con una mínima dignidad. Pero, a la vez, yo quiero agradecer, y muy profundamente, a estas Semanas la ocasión que me dan de inaugurar esta edición XVI; el honor de abrirlas es razón de mi agradecimiento; pero también quiero, porque todo hay que decirlo, dar las gracias por haber satisfecho la ilusión de estar aquí, en esta tribuna. Quizá porque la vida de Secretario General Técnico está jalonada de reuniones en las que apenas puede decir todo lo que quiere y tiene que quedarse con muchas cosas dentro, es oportuno encontrar esta posibilidad de hablar, contando con la paciencia del auditorio, y, como andaluz, soy locuaz.

Cuando recibí la honrosa invitación de ocupar este sitio fueron varias las tentaciones que me incitaron. Valga una confesión personal, me aburre terriblemente, señal de mi frivolidad, volver sobre un tema tocado alguna vez por mí. La .facilidad de llenar estos pocos minutos con una charla atractiva, me estimulaba a escoger un tema que fuera algo así como las venturas, aventuras y desventuras de la coordinación; coordinar es una tarea ingrata, pero a veces divertida de los secretarios generales técnicos y resultaba fácil, y picantemente administrativo, exponer aquí los míseros resultados de una corta experiencia.

Pero el tono y el rango de estas semanas —en especial la de este año—, a cuyo fondo está reverberando, apetecible y tembloroso, el tema del impuesto del futuro, exigía un esfuerzo mayor. A pesar de esta vida, creedme que azacanada, no he perdido del todo cierta ilusión, en el fondo amarga, que pudiéramos calificar de intelectual. Como tal me considero y me siento por ello profundamente alejado del problema concreto, vivaz y exigente de cada día y atraído por la imantación permanente de las ideas

generales. Sin embargo, un íntimo descontento intelectual frente a esa labor de cada día que deja en nosotros esa sensación de actuar superfluamente, sin profundidad temporal, me ha hecho intentar, a la desesperada, seguir, muy de lejos ciertamente, los avances de las ciencias políticas que todavía tienen perfiles enmarañados y fronteras turbias; algo de ello quisiera yo traeros.

En este momento sobre el panorama científico, dicho sobre todo en lengua inglesa, está apareciendo en una producción, creciente en términos exponenciales, la actividad política. Probablemente, en estas elucubraciones el pensamiento se ha desnudado de todo afán ideológico y quiere enfrentarse con los temas políticos sin pasión y sin ira. El sistema político, el poder, la ideología incluso, son objetos de una contemplación en los que un esfuerzo mental empírico, y casi sin galanura de ambición, pretende mostrar su realidad desnuda. El mundo político se despliega así, yo creo que por primera vez, con las frías dimensiones, con el impulso abstracto de sus fuerzas frente a un observador metodológicamente neutral. El hacer político, tan cargado de emoción, se pone frente a un observador aséptico para mostrarle sus pliegues, sus reconditeces, sus complicaciones, todo expuesto en números y si nos descuidamos expresados éstos en cartas perforadas, comidas vorazmente por un ordenador que nos proporciona, con fiebre, porcentajes, teoremas y axiomas. Yo pienso si realmente dentro de esta consideración política no pudiera dejarse un espacio al examen del impuesto.

Recuerdo en aquellos días lejanos y duros de la oposición, cuando se nos decía que Griziotti postulaba una consideración global del impuesto. Este no era sólo un fenómeno jurídico, sino que estaba inserto en la vida social, en la actividad económica, en las estructuras políticas. La pureza metodológica exigía acercarse a él desde cada perspectiva, casi de puntillas, con el rigor metódico que imponían las propias premisas. Probablemente, después de tantos años, al menos desde el balcón al que transitoriamente me asomo, cada vez más me parece el impuesto con el viejo Griziotti un fenómeno complejo y múltiple, lleno de aristas y de profundidades, capaz de ser medido con metros muy diversos y de ser entendido desde conceptos radicalmente distintos, pero soy consciente de que sólo si esas diversas percepciones se colocan arropadas por un lenguaje, entendido por todos, alrededor de una mesa común, podemos saber lo que sea compleja y verdaderamente el impuesto. Tendrá que traer su voz el sociólogo, como deberá precisar el concepto el jurista o medir sus efectos el economista. Todos juntos, y el teórico político, entre ellos, nos podrán revelar la entraña complicada y misteriosa de lo que es esto que todos los que pertenecemos a nuestro Ministerio manejamos cada día.

Sin duda, el impuesto como fenómeno político ha sido objeto de muy escasa consideración. Pero fácilmente podríamos hacer una conferencia en la que exponer todo lo que intuitivamente aparece como político en este mundo del impuesto.

Las resistencias de los grupos de presión a determinadas formas tributarias, a la conquista de exenciones respaldadas por un cierto proteccionismo administrativo, la discusión del impuesto como fórmula política creadora y durante muchos años guardiana de la institución parlamentaria, son simples aspectos sin duda de una teoría más general. El impuesto como instrumento de caciquismo en las anteriores fórmulas de repartimiento o el impuesto como catalizador de una situación revolucionaria, como en la vieja historia de nuestro Impuesto del Timbre, o en la moderna del Impuesto kaldoriano sobre el Gasto, las quemas de las casetas de consumos de nuestro pasado decimonónico o la revolución Poujade en la Francia casi de nuestros días, son episodios y parte de esta historia y de esta era.

Sin embargo, en este momento nos encontramos, como ya he señalado, con una creciente oferta de teoría política y de teoría con pretensiones de rigor y búsqueda de legalidades.

Sostenida por una sociología cada vez más precisa, tanto en el orden metódico como en el examen de los datos, la ciencia política se ofrece con unas perspectivas bastante distintas de las que constituyeron la

antigua teoría de la sociedad que estudiamos en la Universidad y aparece como un cuerpo todavía inorgánico de pensamiento, a punto de solidificar dentro de un esquema doctrinal más preciso.

Ciertamente, para los que estamos en la Administración con la pretensión de llevar a la tarea política de cada día una mayor carga de racionalidad, sabiendo de sobra que es preferible la probabilidad garantizada de la técnica, de la buena técnica, al impulso ciego del político, resulta extraordinariamente atractivo el espectáculo de una ciencia en la que se precise ese mundo irracional, emotivo, oscuro y bullicioso que es la política. Es probable que sea un defecto profesional, por el que nos ponemos unas presuntas antiparras de rigor a la hora de asomarnos a las tapias de un espectáculo que pasa por delante de nosotros muy reiteradamente. En todo caso, yo creo que hay que subrayar la importancia que tiene la aparición de esta ciencia política, gracias a la cual podrá, gran parte, al menos, de esta actividad, someterse a número y cálculo.

Para los que procedemos del campo del Derecho nos causa una desazón interior el que tanto en la economía como en esta ciencia política, los conceptos anden confusos y desmadejados, a veces careciendo la misma disciplina de una estructura interior perfectamente coherente. Sin embargo, profesionalmente palpando cada día la realidad como inspectores, nos damos cuenta de que los juristas acarrean a otros campos una precisión conceptual. Obsesionados por ese afán de lógica, por ese rigor de pensamiento que dentro de las ciencias humanas sólo en las jurídicas existe, podemos aportar, a mi juicio, un esfuerzo valioso, buscando precisamente esa precisión conceptual que no puede derivar de un mero formalismo porque nuestro hábito profesional está, por decirlo así, henchido de realismo.

Nuestro Cuerpo, en un esfuerzo a veces no comprendido, ha querido romper los moldes esquemáticos de la estructura jurídica del impuesto para llegar a algunos hasta obsesionarnos con lo que éste tiene de fenómeno económico. Sin embargo, el impuesto, como toda relación interhumana, tampoco se agota como fenómeno económico, sino que está enraizado dentro de un hacer social y está cargado, electrizado, a pesar de su aparente neutralidad, de un valor político, a nuestro juicio, indudable.

Probablemente resultaría muy arriesgado por mi parte venir aquí a exponeros toda una teoría política del impuesto. Es una de esas secretas, cada vez más defraudadas ambiciones a las que uno desearía retirarse desde el tráfago de juntas, de informes, de expedientes, en los que está ovillado nuestro tiempo. Pero yo he pensado que sería oportuno abrir ante vosotros las perspectivas de ese nuevo tratamiento del sistema fiscal y del impuesto en concreto, incitando la viveza de una fantasía intelectual que, al fin y al cabo, es uno de los mejores divertimientos.

A través de la evolución en la que el impuesto ha jugado un papel cambiante en la variabilidad de los tiempos y de los pensamientos, podemos intuir su rol político. Ha servido de pretexto a revoluciones, ha sido instrumento operativo de poder, ha justificado el acceso de la burguesía a las decisiones y se sitúa como fiel servidor a las exigencias apremiantes y enormes del Estado del bienestar. Sin embargo, esto no es sino una intuición que ha de ser respaldada por una consideración más rigurosa.

¿Es el impuesto realmente un acto político? Sin duda, para responder sería preciso tener un concepto perfilado de lo que sea lo político y, como tantos otros temas de las ciencias sociales, los calificados por ese adjetivo -"político"- tienen muy imprecisa su diferenciación. Ello se hace aún más grave cuando el esquema político de nuestro tiempo supone precisamente una quiebra del principio del Estado territorial, con sus altas fronteras limitadoras de la soberanía, hoy claramente erosionadas y permeables.

Sin embargo, no hay que despreciar el gran esfuerzo teórico de la ciencia sociológica norteamericana que ha pretendido darnos algunos asideros mentales con los que podamos enfrentarnos, con un mínimo de seguridad conceptual, ese mundo polémico y oscuro, apasionado e impreciso, que es la política.

Como es sabido, la sociología americana ha encontrado, como resultado del esfuerzo, sobre todo de

esos dos grandes nombres que son PARSONS y MERTON[1], el concepto de sistema social como estructura básica en la que insertar toda la especulación que se refiera a cualquier clase de actividad social. Pero lo importante es cómo esta teoría del sistema social se aplica no a la sociedad en general, sino al sistema político en concreto. Tres nombres de la ciencia sociológica moderna han intentando perfilar su concepto como unidad teórica que permita con rigor poner en categorías la vida política. EASTON[2] parte de una conceptuación del sistema no basada en soportes humanos, sino en el juego de las relaciones y cree que lo característico de las interacciones políticas es que están orientadas predominantemente hacia una atribución y distribución de valores realizada por procedimientos de autoridad y para la sociedad en su conjunto. Naturalmente, esta fórmula es extraordinariamente abstracta. Supone, en definitiva, una toma de decisiones que afectan a la sociedad, en las que se expresa un conjunto de valores que se aceptan con una relativa frecuencia gracias a la autoridad de la que están impregnadas. Con ello se conectan los miembros de la sociedad mediante la participación forzada en ese conjunto de valores. ALMOND[3], por su parte, olvida todo concepto trascendente y entiende como sistema político aquel en el que con independencia se realizan las funciones de integración y adhesión de los miembros por medio del empleo de una compulsión física más o menos legítima. El sistema se caracteriza por ser total, omnicomprensivo, al establecer una dependencia entre todos sus elementos que por su fuerza conectadora impone unas fronteras respecto a otros sistemas o subsistemas en el interior o fuera del sistema político. KAPLAN entiende que el sistema político moderno se distingue por el hecho de que regula específicamente las áreas de jurisdicción para todas las otras unidades capaces de adoptar decisiones sobre los intereses propios del sistema y a la vez es el que monta los procesos para resolver los conflictos jurisdiccionales[4].

En definitiva, se adopta un concepto muy amplio de sistema social sobre el que gravita fuertemente la sombra de un poder que, en la tesis de EASTON, impone unos valores al conjunto social, que en la tesis de ALMOND integra, gracias a la compulsión física, los elementos del sistema diferenciándolos del resto y que en la tesis de KAPLAN gestiona los intereses comunales, preocupándose sobre todo de la formulación de las decisiones y los procesos para adoptarlos.

Ello significa, en definitiva, que todavía en el mundo moderno, incluso para la concepción menos ideológica del sistema político, el poder, aunque sea desnudo de sus viejos atributos y revestido de legitimidades y sobre todo de legalidades, es una categoría permanente de la actividad política; ello no hace sino trasladar el problema del sistema al problema del poder. ¿Qué es el poder político? Para algunos[5] será aquella fuerza que modifica la situación precedente del sistema político, lo que en el fondo constituye probablemente una tautología. El poder, para la consideración sociológica, es más bien una categoría social que no sólo está incluida en la esfera de la vida política, sino que la desborda. Poder es

---

1 TALCOTx PARSONS: The Social System, 1964 (6.° reimpresión). (Free Press of Glencoe). Hay traducción en castellano. "Revista de Occidente".
ROBERT K. MERTON: Social Theory and Social Structure, 1957, ed. revisada y aumentada. (Free Press of Glencoe). Hay traducción española en `"Fondo de Cultura Económica", 1964.

2 David EASTON: The Political System, 1953 (Alfred A. Knopf). En especial capítulos V y XI. También en A Framewvork for Political Analysis, 1965. (Prentice Hall. Inc.).

3 GABRIEL A. ALMOND: "Introduction: A Functional Approach to Comparative Politics", en G. A. ALMOND and J. S. COLEMAN, editores. The Politics of Developing Areas, 1960 (Princenton University Press), págs. 3 y ss.

4 MORTON A. KAPLAN: "Systems Theory", en J. C. CHARLESWORTH, edi• ter. Contemporary Political Analysis, 1967 (The Free Press), págs. 150 y ss.

5 ROBERT A. DAHL: Who Governs? Democracy and Power in an American City, 1963 (Yale University Press). Modem Political Analysis, 1963 (Prentice Hall).

la producción de los efectos precisamente queridos, dice BERTRAND RUSSELL[6]; poder es simplemente un caso especial de influencia y constituye el proceso por el que se modifican las actividades de 'otros gracias a la ayuda de ciertas amenazas de carácter racional, si no se quiere conformarse a las decisiones políticas, dicen poco más o menos LASSWELL y KAPLAN[7]. DAHL dirá que A tiene poder sobre B en la medida en que puede lograr que B haga algo que de otro modo no haría[8]. MILLs entiende que tienen poder los que son capaces de realizar su voluntad, aún cuando otros la resistan[9]. PARSONS lo vincula al sistema y prácticamente viene a convertir en equivalente al poder, cualquier medio de influenciar los procesos que se producen dentro de aquél[10].

Realmente este conjunto de definiciones en las que sustancialmente existe una concordancia y que sólo se diferencian por razón de matizaciones nos arroja bien poca luz sobre lo que sea el poder político. Quizá sea incomprensible el poder sin una referencia a la comunidad política en que actúa y a la vez no podemos entender la sociedad política sin tener en cuenta que en ella y a través de ella existe viva y vibrante la dialéctica del poder. El poder será sólo político cuando afecte a la estructura de la comunidad.

Pero no termina aquí el mundo de lo político. El poder, la sociedad, está transida de una serie de significados escasamente racionales que acompañan a esta actividad. Existen las ideologías que constituyen una mezcla de conocimientos empíricos, resabios filosóficos y creencias inconscientes que pretenden dar una explicación unitaria y calificable del fenómeno político. En definitiva, se trata de la perspectiva individual y exteriorizable desde la cual los actores de la vida política ven el escenario de su actividad. Constituye, ha dicho BELL[11], una religión secular y, en efecto, tiene esta mezcla de aceptación racional, ceguera intuitiva; reconocimiento de hechos y exposición esperanzadora de deseos que constituyen el sustrato del alma religiosa. Yo creo que en el juego del poder, sistema e ideología, está, precisamente, toda la sustancia enjundiosa del tema político.

El impuesto constituye un acto social, lo es en el momento de su gestación, ya que no aparece como obra solitaria elaborada en la soledad de un despacho, sino como un esfuerzo resultante de un contraste y un conjunto de tensiones; lo es cuando se discute, por imperativo de principio de legalidad, en los niveles políticos de la decisión y lo es, finalmente, en cuanto impone una conducta de sentido colectivo. Yo creo que deberíamos, para asomarnos a lo que el impuesto sea como fenómeno político, distinguir precisamente esos tres momentos de su vida. En definitiva, al hacerlo así, no hacemos sino seguir la tesis de ALMOND, que entiende que las funciones "output" del sistema político son la elaboración de la norma, la aplicación de la norma y la adjudicación de la norma[12]. Pero entre ellas escogeremos sólo la primera, distinguiendo en dicha elaboración dos momentos, uno el de la preparación de la norma en el secreto o

---

6 BERTRAND RUSSELL: Power: A New Social Analysis, 1938 (W. W. Norton). Hay traducción en español: "El Poder en los Hombres y en los Pueblos", 1960, 4.ª edición (Editorial Losada, S. A.), pág. 27.

7 HAROLD D. LASSWELL and ABRAHAN KAPLAN: Power and Society. A Framework for Political Inquiry, 4950 (Yale University Press), pág. 76.

8 ROBERT DAHL: The Concept of Power, en "Behavioral Science", vol. 2, julio 1957, págs. 201-215. Reimpreso en Introductory Readings in Political Behavior, 1961 (Ran McNally).

9 C. WRIGHT MILLS: The Power Elite, 1956 (Oxford University Press)-Hay traducción en español en 1960 (reimpresión de la edición en español de 1957). (Fondo de Cultura Económica), pág. 11.

10 TALCOTT PARSONS: Essays in Sociological Theory, 1949, 1954 (The Free Press) y en 1964 edición de bolsillo (misma editorial), pág. 76. Se cita en realidad un concepto expuesto en "An Analytical Approach to the Theory of Social Stratification" (1940), que se incluye en los Essays.

11 DANIEL BELL: The End of Ideology. On the Exhaustion of Political Ideas in the Fifties, 1960 (The Free Press). Hay traducción en español con el título "El Fin de las Ideologías", 1964 (Editorial Tecnos, S. .A.), pág. 460.

12 Obra citada

seudo-secreto administrativo y otro el de ala discusión y aprobación de la norma fiscal en el ámbito parlamentario.

La preparación del impuesto, es decir, el proceso que normalmente existe en virtud del cual se proyecta una norma de carácter impositivo, implica la concurrencia de actores muy distintos. En primer término, hay un actor político; incluso en aquellos casos en los que el impuesto se proyecta simplemente con un respaldo técnico, tiene que ser arrebujada la preparación por un impulso del órgano político; colaboran además una serie de órganos de tipo administrativo, y en concreto una parte del aparato burocrático especializada normalmente en el enfrentamiento del sistema tributario con un cierto espíritu crítico y dominando una cierta técnica. Como "*inputs*" de este proceso podemos reconocer en primer término el peso de la tradición; difícilmente un impuesto puede montarse sin conexión alguna con todos los precedentes. (¡ Qué gran tema este del precedente y de la memoria administrativa; la Administración tiene una forma peculiar del recuerdo: hay cosas que olvida siempre y otras de cuya memoria no puede desprenderse nunca !). Junto a ello, el acervo técnico de los programadores en el que no hay que olvidar el aporte de la técnica jurídica, realmente predominante. Desde el punto de vista del impuesto como elemento político, debería ser considerada precisamente la preocupación por cubrir el flanco de la técnica jurídica, que no necesita ni cálculos ni estimaciones, sino una formación previa, y sería necesario cuantificar en qué medida se utilizan con racionalidad las otras técnicas. Hay un dato que debe ser especialmente considerado. La ley, en la actualidad, ordena que se haga una valoración del coste de las exenciones cuando éstas se proyecten. Se trata aquí de una norma con una intención política precisa: establecer una dificultad adicional conjugada a la resistencia normal de la Administración frente a la concesión de exenciones. Sin embargo, la realidad ha sido decepcionante y puede precisamente verse cómo predomina en ambos casos el peso político en la decisión, de modo que los cálculos no se efectúan o se hacen muy someramente.

Naturalmente, una consideración científica de este proceso exigiría un examen mucho más pormenorizado de las razones por las que se llega al predominio de la técnica jurídica. Sería preciso, además, medir la racionalidad de la decisión política como tal de crear un impuesto o de alterar uno existente; conocer de qué manera esta decisión lleva aparejada que la medida a adoptar sea correspondiente con la intención de la misma - ¿ por qué siempre son extrañas al técnico las últimas pretensiones del político? - y después medir cuantitativamente cómo influyen los "*inputs*" de la tradición y de las distintas técnicas en la decisión, en el proyecto de norma fiscal.

Sin embargo, yo creo que esta decisión resulta de un proceso en el que la imperatividad queda en segundo lugar y aparece mucho más el acuerdo, el arreglo, el concierto. Sólo probablemente a través del procedimiento de la entrevista podría medirse lo que pone el nivel político y el burocrático en la decisión, sin que sea posible la aplicación del análisis del contenido a los sucesivos informes que preparan el proyecto de una disposición, pues, al menos en la práctica de nuestra Administración, parece que el sistema normal seguido es el de una discusión personal, difícilmente accesible a través de medios documentales.

Realmente ello abre el campo a una meditación muy sugestiva sobre el papel de la burocracia en la elaboración de estos proyectos. La burocracia actúa como monopolizadora de las técnicas y de la competencia en la preparación del proyecto. Una burocracia montada como la nuestra a través de Cuerpos potentes y específicamente preparados, presenta además la peculiaridad, al insertarse esta característica en la organización administrativa, de que los impuestos vienen a ser patrimonio intelectual de unos Cuerpos, de una competencia y de unos órganos.

Sin embargo, en el proceso de acuerdo no sólo juegan ni mucho menos órganos estrictamente burocráticos, sino que cada vez más se está produciendo un asalto externo a estos centros 'de decisión.

Hay, por ejemplo, un dato fundamental que debe ser subrayado, a mi juicio: la progresiva exigencia de informes de entidades extra-burocráticas como condicionantes de una decisión. Lo importante, probablemente, no es el deber de informar, sino la posibilidad de informar y con ello de tener acceso a tiempo al proyecto. Existen, sin duda, otros casos en los que probablemente la iniciativa política se moviliza desde fuera. Hay un evidente proceso de petición de exenciones o de un régimen fiscal determinado que va por una gama muy amplia, desde los Congresos sindicales a las peticiones concretas e individualizadas. Es curioso y sería necesario también su estudio cómo la burocracia se entiende defensora del "sutil quo" del sistema fiscal y cómo utiliza como medio de defensa lo que pudiéramos llamar una resistencia en las vías de comunicación. El monopolio de la burocracia sobre el impuesto está fundado en gran parte por el hecho de que la ciencia que tiene sobre él se presume con gran amplitud y se tiene indudablemente en nuestra Administración. Ello hace que cualquiera que intente llegar a la normativa de un impuesto concreto y que no pertenezca al círculo de los monopolizadores, se encuentre siempre en una grave dificultad. Hay, en definitiva, un defecto en el sistema de información. La técnica es poseída por unos cuantos, no se moviliza para los demás que, para romper aquel monopolio, deben utilizar una técnica distinta como, por ejemplo, puede ser la de decir que el impuesto o la exención tienen junto a sus aspectos fiscales otros económicos o sociales o puramente políticos.

Si ahora nos enfrentamos, por ejemplo, con las categorías de "*inputs*" que reconoce ALMOND[13]: recluta sociológica, articulación de intereses, agrupación de intereses, comunicación, me parece que el "input" más característico del acto de proyectar un impuesto es la articulación de intereses. El impuesto afectará al interés común, pero a través precisamente de un juego de beneficios y costes sufridos por los otros elementos del sistema. Ello produce un primer afán, el de actuar ya sobre la elaboración del proyecto, y aquí podemos encontrar todas estas fórmulas de articulación de intereses que reconoce dicho autor: grupos de intereses institucionales, grupos no asociativos, grupos informales de intereses y los grupos de intereses de carácter asociativo. Es posible que en otros sistemas exista además una interconexión entre la burocracia y los grupos de intereses. Mi experiencia es clara en este punto y se puede señalar cómo la burocracia hace prevalecer los intereses generales tal como ella los entiende sobre los de los grupos sociales.

También en este momento parece que ha de reconocerse la existencia de una agregación, de una suma de intereses particulares y comunes. Sería preciso examinar el proyecto de una disposición de carácter fiscal y ver cómo va alterándose para introducir en ella el conjunto de intereses distintos, y mucho mas interesantes ver de que manera esta composición de intereses realizada ya en el proyecto, incluso en el nivel político del Gobierno en su conjunto, tiene el carácter de ser reflejo de una situación comprometida de intereses diversos.

Siguiendo en la consideración del proceso de proyecto, sería interesante examinar ahora lo que hay en él de decisión. Probablemente, en este punto es extraordinariamente difícil intentar una inserción de la teoría de la decisión, sobre todo si pretendemos cuantificarla. Lo más que podremos hacer probablemente es ver en este proceso sus distintos estadios a los que, en cierta manera, ya hemos aludido. Por ejemplo, LASSWELL [14] distingue siete estadios funcionales de los que realmente interesan sólo la información, la recomendación y la prescripción. Ya nos hemos referido a algunos de los aspectos de la información. Debería también incluirse aquí el estudio de la manera en que el impulso político se transmite a los centros técnicos encargados de formular las propuestas, de qué modo la intención política es claramente perceptible y viceversa, de qué modo el nivel político entiende a la elaboración de la técnica. Debería

[13] Obra citada.

[14] HAROLD LASSWELL: The Decision Process: Seven Categories of Functional Analysis, 1956 (College Park).

también estudiarse la posible formulación de alternativas y la elección de una de ellas entre varias: lo que llama dicho autor la recomendación y la prescripción.

Existe una mezcla de los cuatro procesos de toma de decisiones a los que se refiere MARCH y SIMON[15]. Hay parte de solución del problema, hay parte de persuasión, hay parte de compromiso y hay parte de decisión política. Desde otro punto de vista, podría estudiarse de qué manera el proceso es jerárquico (control de los no dirigentes por los dirigentes), componenda (control de los dirigentes por otros dirigentes), o poliarquía (control de los dirigentes por los no dirigentes). Si pensamos en cualquier decisión tomada, hay a la vez en ella un mandato jerárquico, hay después una parte del contenido de la decisión en la que precisamente a través del monopolio de la técnica se controla parte de la decisión por elementos no estrictamente políticos y hay, por último, tanto en el nivel puramente técnico como después en el nivel político, un control recíproco, de tal modo que la decisión ofrece siempre una indudable complejidad.

¿Qué valores son, sin embargo, los que predominan en esta decisión y se incorporan al sistema político? Probablemente, existe una conjunción de valores distintos; la decisión ministerial aporta los suyos, la burocracia, los que le son propios, reafirmando su sentido conservador y los grupos de intereses, de acuerdo con su fuerza, los que pretenden representar y, sobre todo, aquellos a las que proclaman seguir.

Desde otro punto de vista, sería interesante estudiar el proceso de preparación de una disposición tributaria, teniendo en cuenta consideraciones psicológicas. Sería preciso, por ejemplo, medir la relación entre estímulo y reacción que, frente a un propósito político de introducir una determinada norma, conmueve los estamentos burocráticos. Como es sabido, MILBRATH[16], por ejemplo, ha pretendido elaborar una serie de postulados sobre las relaciones del estímulo y de la intensidad en la participación. Sería interesante, a mi juicio, referirnos aquí, por ejemplo, al estímulo que supone sobre la actividad administrativa la tan denigrada lucha de competencias. La reacción frente al temor de perder una competencia constituye, sin duda, una de las consideraciones más sugestivas que pueden elaborarse. Sería también importante, conociendo de un modo más concreto los grupos dentro de los cuales se elaboran los proyectos de disposiciones, la aplicación de una técnica psicológica más precisa como, por ejemplo, la de la dinámica de los grupos. Igualmente, todas aquellas teorías que parten de la existencia de una disonancia entre un deseo y una posibilidad, disonancia que es sentida de diverso modo por los distintos individuos, tendrían aquí, a mi juicio, un amplio campo de consideración[17]. Mucho más aventurado y por supuesto más delicado sería la aplicación de todas las tesis psicoanalíticas que se enfrentan con la conducta colectiva; la voluntad de poder como modo de resolución de un conflicto interno, cual es, por ejemplo, el caso de HORNEY[18] ; la aceptación por la burocracia de los parámetros tradicionales de conducta, como un escape de la libertad en la tesis de FROMM[19]; la importancia de la experiencia del precedente como normativa administrativa que, según SULLIVAN, puede eliminar la tensión o la ansiedad[20]. Pienso, sobre

[15] JAMES G. MARCH and HERBERT A. SIMON: Organizations, 1966, séptima impresión. (John Wiley and Sons Inc.), pág. 129. Hay traducción en español.

[16] LESTER W. MILBRATH: Political Participation, 1965 (tan McNally and Co.), págs. 29 y ss.

[17] LEON FESTINGER: A Theory of Cognitive Dissonance, 1957 (Row, Peterson and Co.)y JoHN R. P. FRENCH Jr.: "A Formal Theory of Social Power", en Darwin Cartwright and Alvin Zander, eds. Group Dynamics, Research and Theory, 1960, 2.ª ed. (Harper and Row), págs. 727-743. Vid también L. FESTINGER Y E. ARONSON: "Eveil et reduction de la dissonance dans des contestes sociaux, en A. Levy. Psichologie Sociale, 1965 (Dunod), págs. 193 y ss., qué es un capítulo de la obra "Group Dynamics".

[18] Las obras más importantes de KAREN HORNEY son: The Neurotic Personality of Our Time, 1937 (W. W. Norton and Co. Inc.). Our Inner Conflicts, 1945 (W. W. Norton and Co. Inc.). Neurosis and Human Growth, 1950 (W. W. Norton and Co. Inc.).

[19] ERICH FROMM, especialmente en Escape for Freedom, 1941 (Rinehart and Co.). Traducido al castellano con el nombre "Miedo a la libertad". Editorial Paidos.

[20] HARRY STACK SULLIVAN: The Interpersonal Theory of Psychiatry. HELEN EWIK PERRY and "MARY LADD GAWEL, edis., 1953 (W. W. Norton and Co.).

todo, que la tipología de PRESTHUS[21], que está montada en las reacciones típicas frente a la burocracia, serviría para esclarecer las actitudes de los niveles superiores y de las actuaciones extra-administrativas.

Ciertamente, para nosotros, sería extraordinariamente interesante, dada la estructura de nuestra sociedad, ahondar más en el estudio de los grupos que actúan sobre las decisiones políticas dentro de un sistema social como el nuestro, en el que no han aparecido plenamente los rasgos típicos de una sociedad industrial.

Por último, debemos referirnos muy brevemente a la inserción de las ideologías en el momento de la preparación del proyecto. Las ideologías juegan de una manera sinuosa. Des-de un punto de vista de la técnica política, sin duda sería éste el momento preciso para su actuación. En general, en el sistema político moderno, el que abre las jugadas, y esto es importante incluso dentro de una teoría técnica del juego, tiene mucho a su favor. Sin embargo, las ideologías sólo actúan aquí a través de dos canales importantes; uno, a través del nivel político, que entiende que aquella medida está de acuerdo con su ideología propia, si bien probablemente dentro de la técnica política no hay casi nunca la proposición de una medida absolutamente radical, sino que es expresión de un compromiso y lleva en sí la esperanza de un acuerdo. El político, al decidir o al impulsar, tiene un cálculo de costes y rendimientos, de difícil acceso al profano, que limita la fuerza ideológica de sus principios. Junto a este nivel, la ideología actúa también a través del instrumento administrativo. Probablemente, junto a las ideologías personales, hay una ideología corporativa de tipo conservador en la que la actividad fiscal es inserta como una actividad en servicio del bien común y en gran parte neutral; el sentido del oficio ofrece un acercamiento al problema desde unos supuestos ideológicos ampliamente compartidos por toda la parte del instrumento burócrata que interviene en la operación. En definitiva y cada vez más significa una forma del mito tecnócrata.

Permitidme una nueva versión de una anécdota antigua en relación con este tema de las relaciones del político y el técnico. Estando un día don Miguel de Unamuno pontificando en el café Novelty, de Salamanca, se veía interrumpido por las observaciones de un contertulio. Don Miguel quedó en silencio mucho tiempo hasta que, de pronto, casi gritó afirmando que sabía ya cuál había sido el infierno de Salomón. Cuando Salomón murió discutieron entre los demonios el tipo de tormento más apropiado; rechazaron la mayor intensidad del fuego o del hielo, o la mayor agudeza de tridentes y cuchillos, porque entre sus abstracciones Salomón que daría indiferente. Al fin, se descubrió el sacrificio apropiado: un demonio tonto estaría continuamente diciéndole tonterías. Como parece difícil que exista un demonio tonto y como sin duda Salomón era un tecnócrata, probablemente en la exposición de don Miguel existía un error; el infierno de Salomón como el infierno de los técnicos está constituido por las frases de los demonios políticos.

Pero más interesante para la teoría política es el momento de adopción de la norma. Un tratamiento del tema obligaría a ahondar en la significación, que ha tenido la discusión parlamentaria de los impuestos en el origen de las cámaras legislativas y en la justificación de su hacer a través de la Historia. Incluso parte de la ciencia financiera clásica ha abordado este tema dentro de una especulación económica. Todas aquellas tesis en las que la fijación de la carga impositiva se hace conectando impuesto y gasto, poniendo el énfasis de la cuestión sobre lo que pudiéramos llamar el nudo presupuestario, en definitiva, introducen una consideración política de dicho tema. Hoy, con el replanteamiento de lo que son 'los servicios y los bienes indivisibles que la teoría económica está atacando con una reiteración agobiante, esta cuestión adquiere el primer rango desde el punto de vista estrictamente económico. En ella se centra el básico problema de 'la economía presupuestaria, paralela, en contraste e intersección, con la economía de

[21] ROBERT PRESTHUS: The Organizational Society. An Analysis and a Theory, 1962 (Alfred A.Knopf Inc.).

mercado. La resurrección de la tesis de LINDAHL y la interpretación de SAMUELSON sobre lo que es la pura teoría del gasto público son los ejes de esta dirección, cuyos resultados ofrecen para la teoría un enorme interés[22].

Desde el punto de vista mixto entre lo económico y lo político, este problema ha sido abordado también al aplicar criterios económicos a lo que uno de los tratadistas más singulares ha definido como el cálculo del acuerdo, el que pudiéramos llamar el cálculo económico del asenso político[23]. Este mismo autor, BUCHANAN, acaba de publicar un libro: "Public Finance in Democratic Process", en el que contempla las distintas instituciones fiscales como resultado de un cálculo .de costes y rendimientos por los electores. En nuestra Patria, en los apuntes de cátedra, el profesor FUENTES QUINTANA[24] ha recogido también la tesis de DOWN, en la que, desde. un punto de vista muy original, se aborda el tema de la elección de una figura impositiva o de una decisión de tipo fiscal en conexión con el proceso electoral[25]. Sin embargo, el propio

[22] Pueden verse en R. A. MUSGRAVE y A. T. PEACOCK (edit.): Classics in the Theory of Publíc Finance, 1968 (McMillan). MAFFEO PANTALEONI: "Contribution to the Theory of the Distribution of Puhlic Expenditure", págs. 16 y es. Traducción de Contributo alle teoria del riparto delle spesa pubbliche. Rassegna Italiana, octubre 15, 1883; reimpreso en Scritti Verieri di Economia, vol. 1. Roma, 1904, págs. 49 y ss.
Uco MAZZOLA: "The formation of the Prices of Public Goods", págs. 37 y ss. Traducción de l dati scientifici delle finanza pubblíca, Roma, 1890, cap. IX, páginas 159-183.
EVIL SAX: "The Valuation Theory of Taxation", págs. 177 y ss. Traducción de Die Wertungstheorie der Steuer en "Zeitschrift für Volkswirtschaft und Sozialpolitik", 1924. Reimpreso en "Zeitschrift für Nationalökonomie", 1956, núm. 3.
KNUT WICKSELL: "A New Principie of Just Taxation", págs. 72 y ss. Traducción parcial de Ein neues Prinzip der gerechten Besteurung en "Finanztheoretische Untersuchungen", 1896.
Véase sobre estos autores y DE VITI DI MARCO: R. A. MUSGRAVE, The Voluntary Exchange Theory of Public Economy. "Quartely Journal of Economics", - febrero 1939, págs. 213-217 y The Theory of Public Finance, 1959 (MeGraw Hill), págs. 69.73. (Hay traducción española, 1968. Aguilar.)
ERIK LINDAHL: " -Just Taxation- A Positive Solution" en MUSCRAVE y PEACOCK. Classic citado, pág. 168. Traducción parcial de Die Gerechtigkeist der Besteurug. Lund 1969, págs. 85.98.
ERIK LINDAHL: "Some Controversial Questions in the Theory of Taxation", en MUSGRAVE y PEACOCK. Classics citado, págs. 214 y ss. Traducción de Einige Strittige Fragen der Steuertheorie, en "Hans Mayer" (Ed.). Die Wirtschaftheorie der Gegenwart, 1928 (Viena), vol. IV, págs. 282-304-
ERIK LINDAHL: Tax Principles and Tax Policy in International Economic Papers, 1960, págs. 7.23. Sobre LINDAI'L, ver: GUNNAR MYRDAL. Das politische Element in der nationalökonomischen Doktrinbildung, 1963. (Druckaus Deutz Gmbh.), págs. 170 y ss. (Obra traducida de la edición sueca de 1930, de la que después se vertió al inglés en 1953.) Hay traducción española, 1966. Gredos. R. A. MUSCRAVE: The Theory, citada, págs. 74 y ss. J. G. HEAD: Lindahl's Theory of the Budget, "Finanzarchiv", tomo XXIII; págs. 420 y ss., 1964. Ver también ERNESTO D'ALBERCO: Teoría dello sciambio volontario e dell'utilita collettiva, "Stato Soziale", febrero 1958. HOWARD R. BOWEN: The Interpretation of Voting in the Allocation of Economic Ressources, "Quaterly Journal of Economics", noviembre 1943, págs. 27-49. LEIF JOHANSEN: Some Notes on the Lindahl Theory of Determination of Public Expenditures, "Internacional Economic Review", septiembre 1963, págs. 346-348, y "Public Economics", 1965 (North-Holland), páginas 129-140. ALAN T. PEACOCK: Sur la Theorie des Depenses Publiques, "Economie Appliquée", 1953, núm. 6.
Por su parte, la teoría pura del gasto público arranca de los tres artículos siguientes de PAUL A. SAMUELSON: The Pure Theory of Public Expenditure, "Review of Economics and Statistics", vol. 36, núm. 4, págs. 387-389, noviembre 1954, y Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure, Review citada, noviembre 1955, págs. 350-356 y Aspects of Public Expenditure Theories, Review citada, noviembre 1958, págs. 332-338.
Ver entre otros muchos escritos: JULIUS MARGOLIS: A comment on the Pare Theory of Public Expenditure, Review citada, noviembre 1955, págs. 347 y SS. MANCUR OLSON, JR.: The Logic of Collective Action, "Public goods and the Theorie of Groups", 1968 (Harvard University Press). En especial págs. 9 y ss. JOHN G. HEAD: Public Goods and Public Policy, en "Finances Publiques", 1962, núm. 3, págs. 197 y ss. JoHN G. HEAD: On Merit Goods, "Finanzarchiv", 1966, tomo XXV, págs. 1 y ss., y GIUSEPPE CAMPA: On the Pure Theory of Public Goods. "Finances Publiques", XXII, 1967, págs. 401 y ss.

[23] JAMES M. BUCHANAN y GORDON TULLOCK: The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy, 1962 (Ann Arbor).

[24] E. FUENTES QUINTANA: Hacienda Pública, 1.ª parte, 1961, págs. 282 y siguientes.

[25] ANTHONY DOWN: An Economic Theory of Democracy, 1957 (Harper and Row).

BUCHANAN expone en su libro cómo la mayor crítica que se ha dirigido al mismo en el ámbito universitario en que se elabora es la de que en él proceso democrático no se opta por decisiones, sino que los individuos como tales se limitan a escoger a líderes que a su vez son los encargados de 'asumir las correspondientes decisiones. En las estructuras políticas modernas, los individuos se limitan a elegir a los que después a su vez van a elegir entre las distintas alternativas[26].

Naturalmente, una teoría política del impuesto quedaría mutilada sin la referencia a toda esta literatura aludida y a su planteamiento[27]. Sin embargo, yo preferiría aludir aquí de forma esquemática a la otra parte del proceso, es decir, precisamente a las decisiones que toman los elegidos. Se trata, por consiguiente, de situar como tema de meditación o, más humildemente, de consideración, la discusión parlamentaria de una norma impositiva.

Dentro del sistema político, en la discusión parlamentaria se agolpan una serie de fuerzas o, en términos más pedantes y técnicos, una serie de "*inputs*". Podríamos, por ejemplo, considerar como "input" básico al proyecto y como otros "*inputs*" los partidos o los pareceres concordes, los intereses de los grupos y las aportaciones de la técnica.

Sin duda, el proyecto elaborado y adoptado por el Gobierno tiene siempre una intención política determinada e incluso, aunque tenga un valor exclusivamente técnico, el con-texto en el que se va a discutir le hace obtener de momento un especial sentido político. En definitiva, refleja una intención que se quiere imponer de forma coactiva y que pretende un asentimiento de hecho, propio de las decisiones de tipo político; lo curioso es que, sin embargo, el proyecto, que constituye fundamentalmente una decisión política, viene frecuentemente abrigado por consideraciones técnicas. Pudiéramos decir que el político tiene como base de su argumentación, como elemento de su defensa, los que le aporta la elaboración ministerial en la que fundamentalmente predominan criterios de tipo técnico. Esto llega a veces a su extremo.

Permitidme una anécdota referida a la discusión parlamentaria en la primera veintena del siglo de un proyecto de disposición fiscal. Un ministro defendía un proyecto de ley y, para su defensa, utilizaba las cuartillas que le habían entregado un grupo de técnicos que había preparado el proyecto. Sin embargo, dentro ,de estos datos aportados por sus colaboradores, el ministro había escogido precisamente los relativos a los argumentos de la oposición al proyecto y los estaba leyendo en pro de aquél. Preocupados sus colaboradores, que estaban en la tribuna pública, lograron pasarle un papel en el que le señalaban su error. El ministro escribió sobre el mismo: "No importa porque no se están enterando." En definitiva, lo interesante es que un proyecto aparezca o parezca respaldado por unas argumentaciones de tipo técnico.

A medida que el impuesto se pone al servicio de la política económica, es evidente que hay razones de tipo técnico - de otra técnica - que se introducen como soportes nuevos del proyecto, pero con una desventaja, y es que no son tan monopolicamente asumidas por la fracción administrativa en la discusión. Este carácter esotérico de las técnicas fiscales poseídas tras un esfuerzo laborioso, tenaz -sobre todo en virtud del sistema de oposiciones-, se quebranta cuando el impuesto se sitúa dentro de una problemática que trasciende de sí mismo, enfrentándole con una serie de graves alternativas de política económica, cuya técnica tiene una mayor difusión. Una disposición fiscal en la que antes se ponía un porcentaje de intuición demasiado alto, tiene que ser cada vez más esclarecidamente discutida, ya que no sólo es un elemento más en una arquitectura complicada y misteriosa, sino una pieza al servicio de una política cuyos fines y medios pueden ser discutidos.

[26] JAMES M. BUCHANAN: Public Finance in Democratic Process, 1967 (Chapel Hill), págs. 5 y ss.

[27] Y naturalmente a toda la temática de la actividad financiera en relación con la Economía del Bienestar, tan relacionada con todos estos temas.

Otra característica de este "input" que significa el proyecto es que en él, como en toda estrategia, se incluyen implícitamente una serie de tácticas distintas. Hay un margen para el compromiso que está en dependencia directa del grado de cohesión política que el Gobierno encuentre en el centro de la disputa, en la gran bolsa de las normas legislativas. El proyecto tiene, pues, un valor fundamental y primario y después una serie de coeficientes de seguridad que pueden desvirtuar sus perfiles sin romper su principio básico. Pero a veces, el compromiso político llega hasta renunciar a la conservación del espíritu del proyecto para evitar la adopción de una política comprometida o un desgaste político excesivo.

El proyecto se inserta además en un ámbito de opinión pública y requiere una serie de adhesiones; en unos casos, las adhesiones se deducen del carácter gubernamental de los que disputan, cuya pretensión, en el supuesto de contraposición al proyecto, consiste en decir que se quiere mejorar o que su postura sólo se refiere a los aspectos técnicos del mismo. En otros casos, la adhesión obedece a compartir una serie de principios de los que el proyecto es derivación o se entiende que es derivación. Sin embargo, difícilmente entre los principios ideológicos y las medidas fiscales concretas, existe técnicamente una clara dependencia o conexión, aunque existe una conexión de tipo político. Por ejemplo, es muy discutible que técnicamente, por sí mismo, cualquier impuesto indirecto suponga un mayor grado de regresividad del sistema tributario; sin embargo, políticamente, esta, en cierta manera, ilusión fiscal, conecta claramente impuesto indirecto y regresividad.

Si ahora nos fijamos en cuáles son los otros "*inputs*" que entran en colisión o conflicto con el proyecto, aparece en primer término el partido o la existencia de un grupo de opinión. Ya en cierta manera hemos aludido a la misma al referirnos a cómo hay que distinguir entre la conexión técnica y política y cómo la conexión técnica permite un margen de maniobra al ser utilizada con fines políticos, en tanto que la conexión ideológica tiene una mayor rigidez y ello obliga, en muchos casos, a acudir a algo no estudiado todavía, que es la práctica de la hipocresía legal. En el juego de intereses, los partidos o los grupos de opinión hacen también su cálculo de beneficios y costes. El proyecto a discutir ofrece unas ventajas en cuanto a las posibilidades de incorporación de una corriente de opinión y unos costes en cuanto el apoyo del proyecto puede significar él alejamiento de unos electores o de unos partícipes del grupo. Muchas veces, el compromiso político hace montar, con fines puramente de propaganda, impuestos, por ejemplo, cuyos tipos altos escasamente se aplican, santificando así, en aras de los principios de grupo, una actuación de fines más concretos.

Difícilmente, el partido político puede romper la carga de los "slogans" tributarios. Por ejemplo, uno de los fenómenos más interesantes de nuestro país y que merecería un estudio detenido, es la convicción de las masas campesinas de que el campo está extraordinariamente gravado. La resistencia de la agricultura frente a la imposición es una de las constantes permanentes del impuesto, y en aquellos países donde el peso electoral de la agricultura es muy grande, difícilmente el partido político puede asumir una postura contraria en este punto. El "slogan" le obliga a actuar, en el mejor de los casos, con una fuerte carga de hipocresía. Otro tema importante, también tratado en la sociedad de masas como un "slogan", es el de la relación entre los impuestos directos e indirectos o el de la santidad del equilibrio presupuestario. El peso de ambos planteamientos es tan fuerte que los partidos políticos o los grupos de opinión tienen que acudir a subterfugios para evitar la quiebra de las adhesiones que, en otro caso, se producirían.

Sin embargo, la intervención de los partidos políticos o de los grupos de opinión puede tener una importancia fundamental en cuanto al tratamiento del proyecto, y es la de poner en claro la opción política que representa. Muchas veces hay en el fondo un acuerdo sustancial... aunque negativo. Basta pensar en nuestra historia española cómo gobiernos de distinta tendencia replantearon el tema de nuestra imposición sobre la renta durante los treinta primeros años de nuestro siglo. Yo tengo la convicción

meramente intuitiva de que, en definitiva, existía un acuerdo cuasi- universal, no tanto en los líderes del partido, sino en el "staff" de los mismos, de que el desgaste político de aquel proyecto era tal que no merecía la pena de discutirse. Sin duda, con una radicalización de las posiciones, el impuesto sobre la renta hubiera podido constituir un tema político y la discusión habría puesto sobre el tapete una opción de indudable carácter político.

Junto a los partidos, aparecen también los intereses de los grupos que tienen acceso a la discusión, utilizando sobre todo dos fórmulas importantes: una la del monopolio de una información y otra la creación orquestada de un movimiento de opinión. El grupo suele conocer mejor que nadie los problemas de su sector, por supuesto mejor que la Administración, y ofrece frente a un proyecto concreto una información dirigida, esto es, un conjunto parcial de datos en que descansa su postura; la otra fórmula es la de, simplificando esta información, crear, a través de los medios de expresión, un clima de opinión en favor de su postura.

Ya hemos aludido a cómo el "input" técnico juega en el proyecto, en la postura de los defensores del mismo y en la de los distintos partidos. Nos basta aquí simplemente señalar cómo la técnica ofrece en este campo, como en tantos otros, una especial ambigüedad. Se manipula como justificación de medidas políticas y como argumento de hipocresía para el acceso a la cuestión fundamental. Sin embargo, la técnica es una realidad; uno de los graves problemas de nuestro tiempo, es el de la necesidad de inyectar la verdadera técnica, entendida ésta en su más amplio sentido, en la irracionalidad actual, en lo intuitivo de tantas decisiones políticas. Hay que esclarecer hasta lo hondo la motivación de las reacciones de tipo político y exigirles una justificación sin referencia a una intuición carismática que ofrezca, al amparo del instinto, la solución preferible. El grave problema es que toda discusión política es forzosamente una discusión sobre conceptos simples y que la técnica lleva siempre aparejada una gran dosis de complicación, un gran número de variables en juego, un alto porcentaje de precisiones y de distingos, exigiendo además un aparato previo, formidable, al que difícilmente, por su propia contextura, pueden tener acceso o pueden poseer los contertulios del poder. La simplicidad tributaria, por ejemplo, que permitiría una discusión a un nivel puramente político es, ciertamente, una pretensión utópica y para llegar a un tratamiento técnico del problema se exige una conjugación de esfuerzos intelectuales que están en manos de la Administración y a través de ella del Gobierno, pero de la que carecen los órganos políticos en el momento actual.

Si recordamos las tesis sobre el sistema político, deberíamos aquí examinar cuáles son los valores integradores de la comunidad que se piensan introducir de modo autoritario en el complejo social. Probablemente, este tema ha sido ya parcialmente abordado al referirnos a cómo la conexión entre ideología e impuesto tiene sin duda un sentido político, aunque no tenga una justificación técnica. Sin embargo, es curioso señalar cómo aparecen ya precisamente, aupados por una consideración tecnócrata, los valores propios de una sociedad del bienestar, necesariamente postulables de los impuestos; la distribución de la renta, la estabilidad económica y social y el desarrollo económico, son valores ideológicos con los que necesariamente han de conectarse ya las figuras impositivas.

Yo creo que muchas de estas observaciones podrían subsumirse en las categorías de "*inputs*" que ofrece A1.MOND[28]; la recluta y socialización políticas constituyen, en definitiva, la búsqueda de adhesiones en la discusión del proyecto, tanto alrededor de la mesa negociadora o en el espacio parlamentario como fuera del mismo; naturalmente, hay mucho más de recluta que de verdadera socialización, ya que, como hemos dicho, difícilmente se tiene conciencia clara del valor político representado por un impuesto. La

[28] ALMOND: Obra citada

articulación de intereses con la formación de los grupos de presión más o menos amorfos alrededor de un proyecto concreto, ha sido también aludida; debemos solamente subrayar cómo en la discusión del impuesto se intenta lograr una combinación de intereses contrapuestos en que ya la intervención de los partidos o de los grupos de opinión significan parcialmente un acercamiento a esta fórmula de composición. La importancia de la comunicación, es decir, de ala transmisión de conocimientos ha sido también objeto de atención.

Sería interesante, sobre todo en estudios más concretos referentes a la discusión .de un determinado proyecto, ver de qué manera se han articulado las reacciones de los distintos actores que intervienen en la discusión. Hay, sin duda, factores muy personales, pero también una serie de formas de actuar uniformes en razón de la propia posición ideológica, de la vinculación a determinados grupos de intereses, del hábito profesional y de la propia estructura mental que podrían ser explicados en términos de generalidad. Queda el campo abierto para los que quieran aplicar los criterios de la psicología behaviourista, o la del campo psicológico, o la dinámica de los grupos. Tampoco podemos extendernos en lo que sería la aplicación de una teoría psicoanalista de la conducta al estudio de una discusión parlamentaria, incluso en las fórmulas del psicoanálisis de la sociedad presentada por Horney o Fromm, a Sullivan. De qué manera se rompe el sentimiento de identidad a causa de un proyecto determinado y provoca una revulsión en la conducta hasta llegar, a través de la voluntad de poder o de la comprensión frente a razonamientos ajenos, a una situación de disminución y de eliminación de la angustia, es ciertamente un tema interesante, pero que queda aquí simplemente esbozado. Naturalmente, el objeto de la investigación en todo caso no debe ser una conducta personal, sino los rasgos genéricos de los que intervienen en la discusión.

Dentro de la interpretación psicológica hay también otras aportaciones. Por ejemplo, aquéllas que pretenden explicar el carácter personal como reacción o en conexión con el ambiente social. Un libro extraordinariamente sugestivo de RIESMAN[29] expone, con arreglo a estos criterios, lo que es la sociedad americana en nuestros días. Sin duda, para nuestra sociedad y para los que en representación de ella participan en la discusión de un tema tributario, sería esclarecedor ver en qué manera el atavismo de nuestra estructura social recela frente a la máquina administrativa, prevalecen aún las infraestructuras mentales derivadas de un ordenamiento social campesino y se asoman en el momento de la discusión de los temas fiscales. PRESTHUS[30] precisamente monta sus tipos ideales sobre la reacción de los mismos respecto a la burocracia en la que, como ya hemos dicho, se arropa la intención política y constituye, por consiguiente, una buena piedra de contraste para medir de qué manera los que discuten los temas tributarios se encuadran en los tipos ideales de este autor. Realmente, en nuestra sociedad aparecen muchos rasgos de esta sociedad intermedia que PRESTHUS ha examinado y personalmente estimo que la discusión del impuesto ofrece sustanciosas posibilidades a la investigación. El hecho de que la esfera política se entremezcla en nuestro sistema con las esferas de las relaciones personales y sociales, el que la lealtad política fundamental autorice un amplio grado de libertad en la crítica, la escasa integración, a través de la ausencia de un buen sistema de comunicaciones en el doble sentido de falta de medios y limitación de mensajes, el aspecto afectivo o expresivo de la política predominando sobre su consideración de solución de problemas, constituyen unos de tantos rasgos que podrían incluirse en este estudio.

Sin embargo, probablemente, el acercamiento más adecuado al tema de la discusión es el análisis de la toma de decisión si se quiere desde una consideración ampliamente formal, pero que, en todo caso,

[29] DAVID RIESMAN con NATHON GLAZER y RENEL DENNEY: The Lonely Crowd, 1964. Reimpresión de la edición abreviada, 1961 (Yale University Press).

[30] R. PRESTHUS: The Organizacional Society: An Analysis and a Theory, 1962 (Alfred A. Knopf Inc.).

ofrece sugestiones extraordinariamente importantes. Señala ROSENAU[31] cómo existe una paradoja en este planteamiento. Se pretende poner en términos racionales una actuación que tiene muchas veces móviles instintivos e irracionales. Ello ha llevado a que, si todo el mundo está de acuerdo en la utilidad de los conceptos, muchos pretenden excluir de su estudio la consideración de los factores emotivos, escasamente comprensibles. Sería interesante exponer la mecánica de las razones, el proceso a través del cual cada una de las partes adopta su postura y la ratifica en el seno de la discusión. ROSENAU, por ejemplo, alude a las rivalidades de los órganos gubernamentales, los procedimientos para dirigir los comités, las técnicas para recolectar y distribuir los mensajes, los requisitos exigidos por los distintos papeles a desempeñar por las personas particulares que intervienen en la dicusión, la estructura general de la autoridad, el estilo aceptado normalmente en el planteamiento y resolución de las alternativas, los precedentes, el bagaje previo y las motivaciones y características de los que intervienen en esta discusión.

Los resultados de este planteamiento han sido en la ciencia política americana realmente amplios y numerosos. Yo pienso que muchos de ellas podrían traerse al campo de la discusión política de los temas fiscales con un previsible resultado. Bastaría, por ejemplo, enumerar unos cuantos trabajos de los últimamente aparecidos: el desarrollo y el cambio de los fines políticos como consecuencia de la presión de las motivaciones sobre los funcionarios que participan en la decisión[32]; la relación entre los titulares políticos ejecutivos y legislativos como proceso de comunicación[33], técnica aplicable también a 'las relaciones entre los titulares del poder político y su público[34,] o entre los funcionarios y la prensa[35], -o entre el legislador y los grupos de intereses[36]; la conceptualización del papel del legislador como término de referencia en el que actúan en conflicto variables internas y externas[37] o como resultado de una conexión entre el papel del legislador y las variables personales[38], etc. Cualquiera de estos planteamientos ofrece unas amplias posibilidades en el descubrimiento de las desconocidas motivaciones que influyen sobre la decisión.

Es evidente que, desde un punto de vista aún más formal, la teoría de los juegos podría aquí ser útil, más que como instrumento de predicción, como poderoso instrumento de análisis, a pesar de la enorme dificultad de introducir datos empíricos en este planteamiento. Pero, sin embargo, ya por ejemplo, RAPOPORT[39] y ORWANT[40], han aportado a la teoría de los juegos, en el campo social, ciertas limitaciones que la hacen, sin embargo, más fructífera, por ejemplo, admitiendo la importancia de los factores de

---

[31] J. N. ROSENAU: "The Premises and Promises of Decision Making Analysis", en J. C. Charlesworth ed. Contemporary Political Analysis, 1967 (Free Press)., pág. 192

[32] V. VAN DYKE: Pride and Power: The Rational of the Space Program, 1964 (Urbana: University of Illinois Press).

[33] J. A. ROBINSON: Congress and Foreing-Policy Making: A Study in Legislative Influence and Iniciative, 1962 (Home Wood. Illinois Dorsey Press).

[34] B. C. COHEN: The Political Process and Foreign Policy: The Making of the Japanese Peace Settlement, 1957 (Princenton University Press). K. W. DEUTSCH y L. J. ECHINCER: Germany Rejoins the Powers; Mass Opinion Interest Groups and Elites in Contemporary German Foreign Policy, 1959 (Stanford University Press).

[35] B. C. COHEN: The Press and Foreign Policy, 1963 (Princenton University Press).

[36] R. A. BAUER, I. DE SOLA POOL y L. A. DEXTER: American Business and Public Policy: The Politics of Foreign Trade, 9, 1963 (New York. Atherton).

[37] R. Young: The American Congress, 1958 (New York. Harper).

[38] J. W. ROSENAU: Private Preferences and Political Responsabilities: The Relative Potency of Individual and Role Variables in the Behavoir of U. S. Senators, en J. B. SINGER, ed.: Quantitative International Politics: Insights and Evidente, 1967 (Free Press).

[39] A. RAPOPORT: Two-Person Game Theory: The Essential Ideas, 1966 (University of Michigan Press). Fights, Carnes and Debate, 1960 (University of Michigan Press). Strategy and Conscience, 1964 (Harper and Row).

[40] A. RAPOPORT y C. ORWANY: Experimental Cames: A Review. "Beba• vioral. Science", vol. 7, núm. 1, 1962. Reproducido en M. SHUBIK, ed.: Game Theory and Related Approaches to Social Behavior, 1964 (John Wiley and Sons Inc.).

personalidad en los casos en que no puede llevarse a cabo una estrategia racional, la tendencia en las coaliciones a la distribución de las ganancias, la necesidad de superar un estilo tradicionalmente conservador de la estrategia, etc.

A dos obras debemos aludir en especial, una de ellas ya traducida al español; SCHELLING, en "La estrategia del conflicto"[41], abre las posibilidades de una teoría de los juegos para la interpretación y la solución de aquéllos y, realmente, una discusión parlamentaria de una norma fiscal es, sin duda, un conflicto. Procura eliminar de la teoría de los juegos un exceso de formalismo, considerando, en lugar de 'los ejemplos externos y puros, toda la gama intermedia de posibilidades: los juegos de compromiso y los juegos con motivos mezclados, introduciendo además aspectos psíquicos en la selección de éstos. Sobre todo yo pienso en la importancia de un estudio de la discusión del tema tributario teniendo en cuenta, por ejemplo, la aportación de SCHELLING sobre los efectos de los cambios en la cuantía y clase de la información obtenida por los que discuten, la importancia de los temperamentos y motivaciones, la influencia cultural a la hora sobre todo de definir la situación conceptual y la trascendencia del control sobre el movimiento de apertura del juego (algo de esto supone precisamente en el conjunto presupuestario el artículo 59 del Reglamento de Cortes).

Más apropiada resulta, si cabe, la tesis de RLKER, que precisamente estudia las coaliciones políticas[42]. La aplicación de los principios llamados par él de la dimensión de la estrategia y el del desequilibrio, sobre todo con la importancia que en esto juega la existencia o no de una cadena suficiente de información, ofrece unas categorías que un estudio serio del proceso de decisión tributaria podría fácilmente utilizar. Las coaliciones, respecto al tema tributario, son bastante. amplias, ya que hay una resistencia general a la aceptación de un impuesto, salvo unas lealtades de orden muy distinto que justifiquen una adhesión al proyecto, aún cuando internamente condicionadas. Este es un ejemplo claro de la teoría de los juegos entendida por RIKER. El estudio de las votaciones, por ejemplo, de un proyecto de disposición daría lugar seguramente a ver estas protocoaliciones a las que alude formadas por una sucesiva adhesión de miembros a los que se les va satisfaciendo unos pagas que él llama laterales: la amenaza, las represalias, las promesas políticas, las promesas respecto a decisiones ulteriores y las compensaciones por una satisfacción emocional.

No podemos aludir aquí a la aplicación de la teoría de las comunicaciones y de la cibernética o a la técnica de las simulaciones que constituyen también campos abiertos a la investigación y probablemente los más sugestivos en el momento actual.

La ideología juega aquí también un gran papel al que reiteradamente nos hemos referido ya. Sin embargo, hay que afirmar que difícilmente, dentro de una ideología política, entra de una manera clara una figura impositiva, aunque sí principios clásicos que muchas veces no tienen siquiera una expresión concreta. Por ejemplo, la que pudiéramos llamar una ideología conservadora, tiene una repulsa íntima frente al tema tributario y resuelve el conflicto interior a través de una postulación hipócrita de impuestas inaplicables o montados como cesiones imprescindibles a otros soportes sociales que no participan de esta ideología. Yo creo que la que pudiéramos llamar ideología revolucionaria, apenas recibe en su fórmula un tema fiscal y, si en algunos momento lo hace, tiene más el valor de un aporte técnico que de una convicción; una ideología revolucionaria probablemente piensa mucho más en otros instrumentos de reforma que en la figura impositiva. Sin embargo, dentro de ella juega su papel la preferencia por la

[41] T. C. CHELLJNG: The Strategy of Conflict, 1960 (Cambridge Harvard University Press). Traducido al castellano y editado por Tecnos.
[42] W. H. RIKER: The Theory of Political Coalitions, 1962 (Yale University Press).

progresividad o por los impuestos directos. En definitiva, en la discusión parlamentaria se contraponen, a mi juicio, más que ideologías políticas diversas, lo que pudiéramos llamar el mito de la técnica frente a las ideologías políticas. El impuesto es un instrumento más o menos torpe, más o menos afilado, pero gozne de la estructura administrativa y política actual; sólo en la medida en que las ideologías admitan un proceso de racionalización técnica, aunque ello lleve quizá aparejado su muerte, podrían romper ese encanto de las fórmulas prefiriendo insertar entre sus afirmaciones unas referencias mucho más adecuadas y mucho más precisas al tema fiscal.

Naturalmente que podría añadirse aquí una serie de consideraciones sobre el factor político en el momento de la aplicación concreta del impuesto. Ciertamente, hay una serie de condicionantes sociológicos que determinan y llevan a un alto grado de tensión las relaciones entre contribuyentes y fisco. Deberíamos considerar el distinto papel del agente administrativo y del contribuyente con todos los "*inputs*" que se interfieren en su condición respectiva en las dos fórmulas de contacto entre fisco y ciudadano que en España se conocen: el contacto de liquidación y del contacto de inspección. A ello deberíamos añadir todo el riquísimo material de la investigación de tipos psicológicos o una consideración más formal. como puede ser también la teoría del conflicto o la teoría de coaliciones. Probablemente, la participación activa de estas situaciones hace extremadamente difícil una formulación abstracta y científica del tema.

Pero quizá el ángulo más fecundo en una consideración política del impuesto sea aquel en que aparece al servicio de una decisión global. En la dialéctica permanente entre sociedad y Estado, que constituye la trama histórica e ideológica en que se mueve la vida política, al menos desde la Revolución francesa, se han alterado recientemente algunos viejos papeles, algunos quehaceres tradicionales. Sobre el Estado ya no pesa sólo una misión de ordenanza, sino que ha asumido responsabilidades antes dejadas al jugoso y libre juego de las fuerzas sociales. Ello supone que el impuesto como financiador de esos nuevos haceres, como instrumento de los objetivos que estrena la política económica, adquiera unos perfiles bisoños que hacen resaltar su importancia como fórmula política.

Sin embargo, ¿qué puede significar el impuesto en una sociedad tan peculiar como es la sociedad industrial y en un Estado tan especial como es el del bienestar? Esos hermosos conceptos de justicia, desarrollo y estabilidad tienen ciertamente un contenido económico indudable, pero arrastran también una enorme ganga de conceptos y valores sociales. Por ello, la teoría política del impuesto podrá considerar las conexiones económicas entre aquél y los postulados que hoy se proclaman del Estado de nuestro tiempo, pero sólo puede entenderse si insertamos esos postulados dentro de una formulación adecuada a nuestra sociedad. Y ahí está el problema.

Los espíritus más sensibles que se enfrentan con la sociedad de nuestro tiempo ofrecen de ella un desolado cuadro. Podríamos decir del hombre y la sociedad de nuestro tiempo como de España el poeta : "Tus campiñas minerales, extendidas en luna y en edad, y devoradas por un dios vacío. Todas tus estructuras, tu animal aislamiento, junto a tu inteligencia, rodeada por. las piedras abstractas del silencio." La sociedad industrial deja al hombre en soledad, enajenado de todo lo que hace y de lo que es, introduciendo en su alma el peso de una represión constante. En efecto, para el existencialismo se ha situado como clave a la soledad del hombre, obligado a elegir por imperativo de la existencia, como liberación de su absurdo; para otros el hombre está absolutamente enajenado de todo su hacer, está perdido en un universo sin sentido, en unos interrogatorios sin objetivo, como en "El proceso", de KAFKA; FROMM nos dirá que la sociedad entera de nuestro tiempo tiene un mal fundamental; podrá resolver el problema de la abundancia, pero para ello esclaviza él hombre a la máquina. El sistema capitalista constituye una basta matriz que moldea el carácter individual en el que cada hombre se siente

desconectado, insatisfecho con el tipo de hacer que la sociedad impone a sus miembros[43]. "El capitalismo refuerza la victoria del "animal laborans"' que Arendt critica, crea el hombre fraccionado, enajenado de sí mismo, de su obra y de su comunidad que Kaller ataca en "El poder y el abismo", reproduce el robot feliz de Mills y el hombre dirigido por otro, de Riesman"[44], a la vez que NISBET considera la enajenación en cuanto se ha roto el contacto con las áreas primitivas de la sociedad como consecuencia, no ya de la organización capitalista de la producción, sino de la estructura del Estado occidental monolítico y absorbente que ha sustraído de las agrupaciones naturales los valores espirituales y sociales[45].

Para otros, como para MARCUSE[46], el hombre es un ser reprimido. La sociedad usa su productividad creciente en contra del individuo, como un instrumento de control universal. Pone al hombre frente a dos hipótesis contradictorias; la que ve en la sociedad técnica de nuestro tiempo, el mesianismo de un mundo futuro y la que sitúa en ella las fuerzas sociales que han de agobiarle. La sociedad tecnológica es un sistema de dominación que opera precisamente a través de las técnicas. La dominación se ha congelado, se ha despersonalizado y se ha racionalizado bajo la forma de la Administración universal y omnipresente.

Para otros, finalmente, el hombre es un ser extraviado de su propio pasado: KIRK, por ejemplo, cree que el hombre ha perdido el aprecio por los valores que poseyó alguna vez. El desarrollo de la ambición personal, de los ideales de eficiencia social y de control sobre el capital, de un apetito por la reforma social sin propósitos precisos, sitúan al hombre, roto de sus raíces[47].

Quizá haya un excesivo dramatismo sobre la condición humana en nuestro tiempo, pero si queremos enfrentarnos de manera operativa con ese planteamiento, se exige la formulación de una política de redención en la que, conservando los valores positivos de la sociedad industrial, podamos salvar la hondura y el ser del hombre.

¿Qué papel en esta política de salvación puede tener el impuesto? Yo creo que en ella aparecen con mucha más densidad, con mucha más intensidad y más peso sobre la entraña del impuesto las misiones del desarrollo o la distribución de la renta, pero además es muy posible que el impuesto se vea enfrentado con una nueva misión a la que yo he aludido en otra ocasión; el sistema fiscal debe contemplarse también como instrumento de comunicación social. En un mundo en el que los servicios públicos funcionasen bien, las relaciones entre poder y administrado, al transcurrir sin conflicto, carecen de sentido informativo. El ciudadano no siente su vinculación frente a ninguna exigencia pública. Sólo el impuesto, al imponer una situación de colisión, se convierte en un instrumento pedagógico; la exigencia impositiva conmocionará al ciudadano en cuanto por ella se conecta a la colectividad. Sólo ,será admisible este valor si el impuesto se justifica en su destino y en sí mismo como instrumento de los valores de la sociedad en que vive. El impuesto como fenómeno político refleja en su postulado abstracto, en definitiva, los valores políticos que mueven toda la actividad pública.

El impuesto puede ser, pues, instrumento de salvación si la política económico-social o la política simplemente se pone al servicio de esta misión de rescate de los valores humanos en una sociedad monótona, agobiante y eficiente y, sobre todo, si es capaz de servir como instrumento de comunicación, de tal modo que al pagar todos sepamos que pagamos, porqué y para qué pagamos y que estos porqué y para qué sean dignas del nivel de nuestro tiempo.

---

[43] E. FROMM: Escape from Freedom, 1941 (Rinehart and Co. Inc.). Hay traducción en castellano.

[44] E. J. MEEHAN: Contemporary Political Thought. A Critical Study, 1967, página 401.

[45] R. A. NISBEST: Community and Power, 1962 (0xford University Press).

[46] H. MARCUSE: One-Dimensional Man, 1964 (Beacer Press).

[47] RUSSEL KIRK: Prospects f or Conservatives, 1956 (Henry Requery Ce.).

POLÍTICA FISCAL

XVII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Marzo, 1969)

LOS FUNDAMENTOS ECONOMICOS DEL I. V. A.

por el

Prof. MAURICE LAURÉ
Inspector de Finanzas, excedente, del Ministerio de Hacienda de Francia. Director general de la Societé Générale

SEÑORES:

Constituye para mí un gran honor haber sido invitado a participar en estas Semanas Fiscales, de tanto prestigio. Es a la vez un placer, porque han transcurrido muchos años desde que he abandonado la fiscalidad militante para convertirme en banquero. No tengo, por tanto, ocasiones frecuentes de volver a ocuparme de temas de teoría fiscal, ocasión que hoy se me brinda.

El tema propuesto para mi intervención se centra en los «fundamentos económicos de la T. V. A.» Es decir, que el objeto de mi exposición ha de ser ante todo económico. más que técnico.

Se dice corrientemente que el Impuesto sobre el Valor Añadido ha tenido su origen en Francia en estos últimos años. Esta afirmación es o no cierta según el punto de vista desde la que sea considerada.

Es absolutamente cierto que ha sido en Francia donde este Impuesto ha adoptado dicha denominación. Es también cierto que ha aparecido en Francia como consecuencia de la elaboración de una doctrina científica.. Pero también debe tenerse en cuenta que no ha sido en Francia donde ha aparecido, por, primera vez un impuesto indirecto con la caracterización económica que define a la T. V. A.

Por ejemplo antes de que el Impuesto sobre el Valor Añadido se crease en Francia en 1954, existió en Canadá un impuesto sobre la producción que tenía, exactamente, las mismas características económicas. Es igualmente cierto que el antiguo «*purchase tax*» inglés ofrece todas las características económicas de un Impuesto sobre el Valor Añadido. Ello demuestra evidentemente que, a pesar de todo; el nacimiento de la T. V. A. ha sido precedido de una doctrina científica y que en el momento presente se toma como referencia normalmente la aparición de la T. V. A. francesa para analizar si un país debe o no instaurar este tipo de impuesto.

Se ha producido un curioso fenómeno a este respecto : en la misma Inglaterra, que ya poseía el sistema económico del Impuesto sobre el Valor Añadido, con su «*purchase tax*», se ha planteado en los últimos años la cuestión de decidir o rechazar la adopción del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Fue nombrada una Comisión, se han realizado encuestas e. incluso, la Comisión inglesa se trasladó a París para, finalmente, llegar a la conclusión de que no debía adoptarse el régimen del Impuesto del Valor Añadido en la Gran Bretaña. En definitiva, lo que quedó planteado, más bien que el fondo de la cuestión,

fueron las apariencias, puesto que Inglaterra posee desde hace largo tiempo, de hecho, con la «*purchase tax*i», un impuesto indirecto que ofrece la mayor parte de las ventajas económicas de la T. V. A.

Voy a comenzar mi exposición mostrando que el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye una conquista de la ciencia fiscal y no el resultado final de una evolución pragmática.

En una segunda parte describiré con más detalle la doctrina científica que ha conducido a la instauración de la T. V. A. en mi país.

Por último, en la tercera parte de mi conferencia aludiré a algunas de las repercusiones que en la practica ha tenido la aplicación de la doctrina de la T. V. A.

Veamos cómo el desarrollo histórico de la T. V. A. demuestra que este impuesto ha sido suscitado por la ciencia fiscal. La T. V. A. tal como existe en Francia, es el resultado de una evolución desarrollada a lo largó de un período de cincuenta años, a partir del año 1920, en que se aplican por vez primera los impuesto sobre cifra de negocios en la nación.

Su primera manifestación fue un impuesto en cascada, con tipo fiscal del 1 por 100, elevado inmediatamente al 2 por 100. La razón que decidió en Francia la instauración de este impuesto fue la necesidad de reparar los daños de la guerra de 1914.

A partir de entonces, y de forma inmediata, surge un fenómeno típicamente francés, cual es la preocupación por la igualdad. Siendo así que los impuestos en cascada producen efectos desiguales en función de la diferente longitud de los circuitos económicos, los contribuyentes franceses promovieron una modificación de la base del impuesto para evitar tales consecuencias contra la equidad. De esta suerte se crearon las llamadas «taxes uniques», aplicables a un determinado número de productos en los que se acusaba la mayor variabilidad en la longitud de sus diferentes circuitos de fabricación. No ha sido éste un fenómeno exclusivo francés; otras naciones han participado de la misma idea, creando «*impuestos únicos*» para ciertos productos industriales. Tal ha sido el caso en Bélgica, especialmente. Pero es cierto que en otros países, como por ejemplo Alemania, no fue seguido este cauce. Nuestra mentalidad latina y el deseo de alcanzar la equidad nos impulsó, más que a otros países, a adoptar los «*impuestos únicos*», y esta evolución se siguió desarrollando. Una nueva etapa tiene lugar en el año 1936, fecha en la que la fiscalidad francesa había llegado a superponer a un impuesto en cascada general una amplia serie de «*impuestos únicos*» que recaían sobre gran cantidad de productos industriales.

Se decidió entonces sustituir todos estos impuestos por un «*impuesto único*» aplicable a la totalidad de los productos, adoptando el nuevo. tributo la denominación de «Taxe à la production». O sea que, con afán de generalización, desembocamos en ese momento en un «*impuesto único general*». Paulatinamente, este impuesto fue objeto de retoques y perfeccionamientos, con frecuencia debido a necesidades presupuestarias. Es así como, en 1948, se estableció en Francia el régimen de recaudación de este «*impuesto único*» fraccionadamente, para percibir el impuesto con más rapidez; pero este enfoque y sus resultados se revelaron falsos.

El hecho de introducir los pagos fraccionados nos proporcionó ciertas evidencias y conclusiones sobre el nuevo régimen fiscal y, a consecuencia de ello, en el año 1954 se introduce una modificación esencial de la base impositiva, llegándose así a sustituir el Impuesto General sobre la Producción por el Impuesto sobre el Valor Añadido. En el nuevo régimen, nacido de esta modificación de la base fiscal, la tributación llegaba solamente hasta la fase de venta de los comerciantes mayoristas. El proceso de transformación se remata en enero 1968, con la extensión de la T. V. A. hasta la frase del comercio al por menor.

El desarrollo de toda esta evolución ha requerido. como decíamos, cincuenta años, de los cuales han sido necesarios treinta y cinco para llegar a establecer el fundamento de la T. V. A. y quince para lograr su generalización. Si insisto en esta fecha del año 1954, en la que se introduce la reforma de la base fiscal

constitutiva del verdadero fundamento de la T. V. A., es porque en ese momento se ha producido una aportación pura y simple de ciencia fiscal.

En efecto, los contribuyentes no promovieron una reforma de la base fiscal tal como estaba establecida en la «Taxe à la production». Es cierto que algunos se quejaban porque consideraban que en algunos casos concretos el impuesto era defectuoso, penalizando, por ejemplo, la prefabricación en la construcción, o frenando la mecanización de los elementos productivos; pero nadie decía exactamente cuál era la causa de tal defecto. Se percibía un sentimiento de malestar, pero no un deseo claro de reformar el impuesto conforme a fórmulas determinadas. Cuando los empresarios franceses instaban reformas fiscales se desinteresaban en especial de este impuesto; su preocupación se canalizaba más. bien hacia los impuestos sobre las 'rentas, respecto de los cuales tenían conciencia clara de sufrir la carga fiscal, en tanto que las imperfecciones que pudieran existir en la «Taxe á la production» les eran menos perceptibles,-habida cuenta de la posibilidad de fácil repercusión de este gravamen sobre los consumidores.

Por consiguiente, son razones de índole más bien científica las que condujeron a la reforma. Si existe un contenido científico en la fiscalidad, es debido, precisamente, a que la política fiscal constituye una de las ciencias políticas de conocimiento indispensable para dirigir una colectividad.

Las ciencias políticas son el resultado de la convivencia de los hombres en sociedad y tienen por objeto descubrir y formular las leyes adecuadas. a la vida colectiva; es importante afirmar que estas leyes son, con frecuencia, distintas a las que determinan las decisiones de cada individuo en particular. Es éste un fenómeno universal del que se da particular constancia en las ciencias físicas : las moléculas de un gas, por ejemplo, cuando se hallan reunidas, obedecen a leyes determinadas, que son totalmente diferentes a las leyes particulares que rigen para cada molécula aislada. Lo mismo sucede con los hombres agrupados en colectividades: algunos razonamientos que pueden parecer justos a escala individual desaparecen cuando los hombres conviven en agrupaciones-, siendo sustituidos por argumentos más generales. No voy a insistir en estas abstracciones y me limitaré a insistir en el punto de vista de que, cuando de la fiscalidad se trata, es preciso formular leyes colectivas: esta necesidad proviene de que la economía fiscal no queda forzosamente sometida a las mismas normas que la economía política. ¿Cuál es la razón?

En economía política, el funcionario de un mercado, expresado en forma matemática, se puede traducir en determinadas ecuaciones con un número de incógnitas constantes. La igualdad entre el número de ecuaciones y el de las incógnitas hace que exista una solución, que es la situación del mercado. Una de estas ecuaciones se deriva del hecho de que cuando un individuo lleva a cabo un intercambio de bienes con otro, cada uno de los dos piensa que entrega una cosa del mismo valor que la que va a recibir a cambio (o así lo cree al menos); ambos tienen la convicción de cambiar bienes de igual valor.

Ahora bien, esta ecuación es una de las que contribuyen al establecimiento del equilibrio económico, y no se da paralelamente en economía fiscal. Cuando un contribuyente hace un ingreso tributario y recibe a cambio otra cosa, lo que recibe es una carta de pagó fiscal,,respecto de la cual no tiene la impresión de que tenga, un valor, equivalente al dinero que ha entregado y, en sentido contrario;-cuando se efectúan los gastos públicos, los favorecidos con subvenciones reciben bienes de gran valor sin haber realizado prestaciones equivalentes a cambio.

Nos falta, pues, en economía fiscal, una ecuación para equilibrar el sistema, y, a falta de ello, es preciso crearla a través de la reflexión; en esto radica el objeto de la ciencia fiscal. En suma, hay que establecer una correlación entre aquello que los contribuyentes pagan, por un lado, y los que los beneficiarios de los gastos estatales reciben, por otro lado.

A falta de la presencia de esta ecuación es preciso recurrir al razonamiento lógico, necesario para señalar cuál ha de ser la conducta del Estado, especialmente a través de la estructura impositiva, evitando

que tal estructura resulte perjudicial a la economía de la colectividad.

La fiscalidad indirecta nos ofrece un campo esencial para aplicar tales razonamientos porque produce efectos fácilmente mensurables: su incidencia, traducida en cifras contables, puede establecerse con bastante facilidad.

Por otra parte, la fiscalidad indirecta se aplica. a empresas que perciben un impuesto que finalmente va a ser pagado por el consumidor, pudiendo aplicarse razonamientos objetivos sobre los efectos que se producen en estas empresas, ya que no existen razones sicológicas que se opongan a que fiscalmente sean empleadas fórmulas que proporcionen el máximo de eficacia económica. Habida cuenta de que las empresas son, simplemente, intermediarias en la recaudación del impuesto, no hay ninguna razón en el plano sociológico que induzca a tratarlas fiscalmente en forma determinada a priori, toda vez que, por principio, han de transmitir el impuesto a un tercero, o más "exactamente, recuperar el impuesto de los consumidores; se trata, por consiguiente, de una-materia en la que pueden utilizarse argumentos contables, teniendo tan sólo en cuenta las repercusiones efectivas del impuesto y descartando preocupaciones de otra índole, en especial las sicológicas que podrían interferirse. Es ésta la causa por la que la incidencia económica de los impuestos indirectos, y más particularmente cuando se trata de un impuesto general sobre la cifra de negocios, constituye un campo excepcional de actuación que permite adoptar las decisiones inspiradas por la doctrina científica, sin temer interferencias importantes de las consideraciones de naturaleza sicológica o política.

Les ruego me excusen este largo preámbulo, concebido para justificar las razones a cuya virtud los argumentos económicos pueden permitir una reforma de los impuestos sobre la cifra de negocios. Hecho esto, voy a entrar en el examen de las consideraciones económicas que abonan en favor de que los impuestos sobre la cifra de negocios adopten la estructura de la T.V.A.

Lo que constituyó el núcleo de tales razonamientos económicos fue la indagación de la forma en que había que operar sobre las inversiones, e incluso, en un plano más general, sobre los llamados «bienes intermedios de fabricación». Las inversiones y los «bienes intermedios de fabricación» son aquellos bienes, de cualquier naturaleza, que las empresas adquieren para fabricar las mercancías que los clientes de las mismas desean adquirir.

Por ejemplo, en una fábrica metalúrgica, un martillo pilón, que es un bien de inversión, no es deseado por la empresa en sí mismo, porque no existen consumidores que quieran adquirir este tipo de herramientas, sino que es un bien útil para fabricar los objetos que los clientes de la empresa desean comprar. En una fundición, una cubeta cuyo objeto es contener el metal en fusión no está destinada a satisfacer directamente las necesidades y la demanda de los consumidores puesto que se trata de un objeto necesario para fabricar los bienes que los consumidores van a demandar de la empresa.

El problema que se planteaba quedaba centrado en saber si era preciso gravar estos bienes intermedios de fabricación o, por el contrario, marginarlos del impuesto. Hasta el año 1954, la doctrina francesa consagrada por la- Ley era la de que dichos bienes intermedios de fabricación quedaban sometidos al impuesto. Se pensaba que, en efecto, los bienes de esta clase se fabrican en condiciones semejantes a los de los bienes de consumo, por empresas que obtienen ventajas de las instalaciones y servicios que les presta el Estado para que puedan funcionar. Como consecuencia, se deducía que, puesto que los fabricantes de los <bienes intermedios de fabricación>, y más especialmente de inversión, se benefician de los servicios proporcionados por el Estado, es lógico que se graven con el impuesto estos bienes intermedios, al mismo título con que son gravados los bienes de consumo directo.

Pues bien, es aquí donde aparece la cuestión discutible esta argumentación intuitiva sólo podía ser confirmada mediante su confrontación con las aclaraciones que un estudio científico puede proporciona.

Este estudio consiste en plantearse la causa por la que las empresas fabrican sus productos con el máximo de productividad, habida cuenta del estado de desarrolló de la técnica, en el marco de una economía fundada en la división del trabajo (que es la premisa que rige la actividad económica desde hace ya largo tiempo). Ciertamente, si no existiera la división del trabajo y cada producto se fabricase desde el principio hasta el final por una sola empresa, podríamos comprender muy bien que la elección de la mejor técnica pudiera ser determinante, con carácter absoluto, para la empresa fabricante, puesto que, teniendo ésta a su disposición todos los procedimientos para fabricar los productos, podría calcular y aplicar el mejor de ellos. En cambio, cuando las empresas son numerosas y se transmiten entre sí productos semifabricados, no se comunican informaciones sobre el tiempo que han empleado las empresas de las fases anteriores para obtener la fracción de los productos por ellas elaborados. Partiendo de este hecho las empresas no disponen de' ningún medio para saber qué circuitos deben servirse para, al final, economizar el mayor tiempo de trabajo posible. Esto es una consecuencia sencillamente, de que, al venderse las empresas entre sí los productos semifabricados, el precio dé estas ventas se fija en cifras en función del precio de coste: la diferencia entre el precio de venta y el precio de coste es el beneficio y representa en sí misma la remuneración de un trabajo específico, que es el del empresario; de tal suerte que los precios de facturación entre las empresas reflejan la cantidad de trabajo consumido hasta esa fase para obtener el producto. Dicho de otra forma, tales precios son la traducción en moneda de las cantidades de trabajo aplicado, habida cuenta de la calidad del trabajo mismo: cuando el trabajo desplegado lo ha sido por empleados de mayor calificación, su retribución es superior y el precio del producto resulta proporcionalmente más elevado.

Gracias a esta correspondencia existente entre los precios de facturación y el esfuerzo consumido en las fases anteriores, cada empresario trata de economizar sus gastos al máximo, por pretender o bien reducir en todo lo posible su precio de coste o bien conseguir igualmente el máximo de beneficio; la conclusión es la misma, ya que por este fenómeno, al economizar dinero, lo que se está economizando son los esfuerzos aportados por los hombres en las empresas que se encuadran en las fases precedentes de los circuitos de fabricación. Debido a la proporcionalidad que ha de existir entre los precios de facturación y los esfuerzos económicos realizados en una economía montada sobre la división de trabajo, se logra el máximo de productividad. Pero esto es solamente cierto cuando esta proporcionalidad existe realmente. Si algún factor se intercalase falseando la proporcionalidad entre los precios de facturación y los esfuerzos económicos consumidos en las fases anteriores, no se lograría ese óptimo de productividad. Cada empresario continuaría economizando dinero, pero si este dinero economizado no guarda una correlación proporcional a los esfuerzos económicos, podría suceder que con aquella economía monetaria no se obtuviesen los resultados más remunerativos de tales esfuerzos. Dicho de otra manera, se podría lograr una economía en meto a la vez que no se economizaba el tiempo de trabajo aplicado en las fases anteriores, por no existir proporcionalidad entre el precio de cada objeto fabricado y la cantidad de tiempo de trabajo empleado en su obtención.

Esta proporcionalidad deseable puede quedar falseada particularmente a causa de los impuestos. Si se exigen impuestos en el circuito de la producción que graven en forma desigual los distintos procedimientos de fabricación, los empresarios que realizan economías monetarias no consiguen economizar en igual forma los diferentes factores de la producción y pueden, como consecuencia, sufrir una pérdida de productividad

La preocupación de contar con un sistema fiscal que respete la proporcionalidad entre los precios de los productos y el tiempo consumido para obtenerlos nos conduce a plantear la cuestión de saber qué impuestos son los que falsean la proporcionalidad y cuáles son los que la respetan. Haciendo este análisis

se obtienen resultados muy curiosos que posteriormente quedan explicados, pero que, a priori, son desconcertantes. Veamos cómo un impuesto sobre los salarios no deforma las comparaciones, en tanto que, por el contrario, un impuesto sobre las inversiones da resultados opuestos.

Examinemos en primer término el impuesto sobre los salarios.

Supongamos que partimos de una situación en la que no existe el impuesto sobre los salarios y que se instaura un tributo del 10 por 100 sobre los mismos. Como los empresarios no pueden satisfacer ese impuesto reduciendo sus beneficios, se ven obligados a aumentar sus precios en un 10 por 100 aproximadamente.

Es cierto que en el precio de coste de las empresas existen otros factores además del de la retribución del trabajo: en una empresa media sólo el 40 por 100 aproximado del precio de coste está constituido por los salarios, lo que lleva consigo que el empresario deba aumentar los precios en un 4 por 100 para compensar un impuesto sobre los salarios del 10 por 100. Pero como los empresarios operan de esta forma en su totalidad y los productos que las empresas han de adquirir para llevar a cabo la fabricación de sus propios artículos sufren los aumentos operados en las empresas suministradoras, rápidamente uno tras otro, todos los precios resultan aumentados a causa del impuesto. En efecto, el coste de cualquier producto es únicamente coste dé trabajo, porque si se tienen en cuenta todos los elementos que concurren a su fabricación desde su origen, el trabajo está presente en un 80 por 100; además, es cierto, existen las rentas inmobiliarias, los beneficios, etc. Pero los propietarios de los inmuebles y los empresarios pretenden, a su vez, con tendencia generalizada, conservar su poder de compra en relación con los niveles saláriales vigentes. Finalmente, cuando aumentan los salarios, y subsiguientemente los precios. todos los elementos de los precios de coste aumentan en la misma proporción : es ésta una ley ampliamente demostrada por una larga experiencia estadística, a través de todas las variaciones monetarias conocidas en Europa desde principios de este siglo.

En resumen, cuando los salarios sufren un impuesto de 10 por 100, los precios aumentan rápidamente en un 10 por 110 (en la hipótesis, naturalmente, de que los restantes factores no varíen, en especial la coyuntura de productividad, etc.). Siendo así que la utilización de las inversiones no resulta perturbada por un impuesto sobre los salarios (ya que si antes de ser establecido este impuesto el precio de los bienes de inversión era de 100, después de su implantación los salarios se elevaran a 110 y los bienes de inversión tendrán un coste, igualmente, de 110 por causa del aumento de los precios), este hecho fiscal no altera el equilibrio. De aquí hay que deducir. como conclusión, que un impuesto sobre los salarios es un impuesto neutral desde el punto de vista de la productividad. Y esto es tan cierto, por otra parte, que si un impuesto sobre los rendimientos de trabajo frenase la utilización de la mano de obra en beneficio de la mecanización en los países europeos, en donde existen impuestos elevados sobre los salarios e importantes cotizaciones de seguridad social, tendrían una cota mas alta de mecanización que los Estados Unidos en donde existen pocos impuestos de esta naturaleza: Por el contrario, se constata que en nuestro Continente, y a causa de la presencia de elevados impuestos sobre los salarios, la mecanización no ha hecho grandes progresos en comparación con los Estados Unidos, y qué en países,, como es el caso de Francia en particular; en que se han creado súbitamente grandes impuestos sobre los salarios no se ha detectado 'que tal hecho fiscal haya influido sensiblemente en favor de la mecanización. Veamos ahora lo que, por el contrario, resulta con los impuestos sobre los bienes de inversión, comprobando que la incidencia es distinta a la del supuesto anterior y que un gravamen de esta clase perjudica a dichos bienes.

Supongamos, por ejemplo, que se crea un nuevo impuesto del 10 por 100 sobre los bienes de inversión; queda claro que un bien de esta naturaleza cuyo coste fuese de 100, tendrá un precio de 200 después de la aplicación del nuevo tributo. Voy a intentar demostrar que este fenómeno carece de

importancia a causa de que los salarios aumentan también. En realidad, si se gravan excesivamente las inversiones, los salarios aumentarán, porque en el precio de coste de los productos participa la cifra atribuida a la amortización de tales inversiones. Como esta cifra de amortización ha de ser más alta, las inversiones resultarían más caras, produciéndose un aumento de los precios y, en consecuencia, al comprobar los asalariados este aumento, exigirían, sin duda, un aumentó correlativo en sus salarios. Lo único que queda por hacer es medir. econométricamente la incidencia exacta de este fenómeno.

Si las inversiones aumentan su precio al doble, los productos de consumo no tendrían, por su parte, que aumentar el precio en la misma proporción, porque en un producto fabricado normal las amortizaciones no participan más que en la proporción de un 15 por 100 del coste; de suerte que si las inversiones han sido gravadas en un 100 por 100, tales productos se elevarían a un índice de 115 y no de 200. Por otro lado, si los asalariados exigen un aumento de sus retribuciones del 15 por 100 para nivelar su poder de compra con el índice 115, tal aumento de salarios habrá de producir a su vez (si los restantes factores no varían, bien entendido, suponiendo que permanece la misma situación económica como si no se hubiera aplicado el impuesto) un alza de precios del 15 por 100 con aplicación en particular a los bienes de inversión; la conclusión es clara: el precio de los bienes de inversión no será tan sólo. de 200, sino de 230,o, lo que es lo mismo, alcanzará un nivel doble al nivel 115 de los-salarios.

Debo excusarme por dar tantas cifras, pero son necesarias para mi demostración. Esto no obstante, voy a utilizar un argumento más intuitivo para justificarlo que acabo de explicar.

Hemos llegado a la conclusión de que un gravamen sobre las inversiones perjudica a éstas : se trata de un impuesto semejante a la túnica de Jesús, el centauro de Hércules; una vez que se someten las inversiones al mismo, resulta imposible suprimirlo sin que quede compensado. En sentido inverso, el impuesto sobre las retribuciones de trabajo se extiende como una mancha de aceite, con aplicación a la totalidad de los precios, y entre éstos, a los de las máquinas; por lo tanto, es un tributo neutral. Este fenómeno de falta de reciprocidad es muy natural, ya que resulta del simple hecho de que son los hombres quienes fabrican las máquinas, y no las máquinas quienes fabrican a los hombres.

Partiendo de este hecho inconcuso, si se gravan los salarios, que son el coste de los hombres, las máquinas también se encarecen y, en consecuencia, queda establecido el equilibrio. En tanto que cuando lo gravado son las máquinas, al no ser éstas las que fabrican a los hombres, el impuesto no se repercute sobre éstos, dando lugar a que la utilización de las mismas se vea perjudicada. Es éste un extremo que afecta a los fundamentos más filosóficos de la ciencia fiscal, porque ésta es una ciencia humana; es la ciencia de los impuestos que se aplican a los hombres. Son estos últimos, finalmente, y no las máquinas, quienes pagan los impuestos. Son siempre los hombres los creadores de todos los valores, de tal forma• que cuando se grava a los hombres se grava lo que ellos fabrican, en tanto que no puede pretenderse gravar a las máquinas en sí mismas.

He aquí la razón filosófica de lo. que yo he demostrado antes; algo laboriosamente, desde un punto de vista un poco científico; pero esta razón filosófica es suficiente para reforzar la confianza en aquella argumentación científica.

Por ultimo, voy a dar una explicación de otro. genero para justificar aún lo que acabo de afirmar, y esta explicación adoptará la forma de un apólogo.

Quisiera imaginar que nos encontramos frente a Robinsón Crusoe, en su desierta isla. Robinsón Crusoe quiere construir-se una cabaña con ladrillos, porque ha encontrado arcilla; extrae ésta, le da la forma de los ladrillos y pone éstos al sol para su secado. Entre tanto, Robinsón Crusoe descubre un buen día un yacimiento de lignito o de carbón y se da cuenta de que si durante un tiempo interrumpe su fabricación de ladrillos para extraer el carbón con el que cocerlos, obtiene un producto de mejor calidad, más

rápidamente y de mayor duración. Como pretende ahorrar trabajo, Robinsón Crusoe fabrica en adelante sus casas con ladrillos cocidos gracias al carbón que él mismo extrae.

En este proceso el carbón es un bien intermedio de fabricación. Si Robinsón Crusoe extrae el combustible, no es porque lo quiera en sí mismo, sino porque necesita ladrillos y, gracias al carbón, tiene la perspectiva de lograrlos más rápidamente.

Supongamos ahora que en ese momento una poderosa divinidad de la isla, al ver la actuación de Robinsón Crusoe, decide crear un impuesto sobre el carbón argumentando que, puesto que Robinsón está obteniendo beneficios gracias al carbón, se ha presentado una magnífica ocasión para imponerle el tributo.

Al principio, la divinidad exige un corto número de ladrillos en proporción con la cantidad de carbón extraída; Robinsón Crusoe no se siente complacido, pero piensa que tiene todavía un beneficio y que su actividad es más económica que si volviese a cocer sus ladrillos al sol; paga el impuesto y sigue su labor. Pero la divinidad, cuyo apetito no se sacia, aumenta el tipo del impuesto, o sea aumenta el número de ladrillos que exige por el carbón extraído, llegándose así a que un buen día el número de ladrillos es tan elevado que Robinsón Crusoe pierde todas las ventajas dé utilizar el carbón para fabricar ladrillos; le es necesario aportar un esfuerzo tan grande pagar el impuesto que acaba por perder todo el tiempo que había ganado empleando el procedimiento del carbón.

En ese, momento Robinsón Crusoe simplemente vuelve a hacer sus ladrillos secándolos al sol, puesto que la divinidad le ha suprimido el recurso del carbón. Esto prueba que la divinidad ha cometido un error al establecer la materia impositiva basándola en el carbón, que es un bien intermedio de fabricación.

El impuesto razonable para Robinsón Crusoe, ya que no puede evadirse de él, habría de ser un impuesto sobre los ladrillos, sin distinción del proceso de obtención, puesto que lo que necesita Robinsón Crusoe son ladrillos; en resumen, es necesario gravar el objeto que él desea, y no el procedimiento especial que adopta para lograrlo.

Todo lo que se puede conseguir cuando se aumenta el gravamen sobre un procedimiento técnico de fabricación es perjudicarlo y, finalmente, hacerlo desaparecer, siendo así que supone un beneficio de tiempo consumido, un aumento de la productividad; resumiendo, no habría que gravar el carbón de Robinsón Crusoe, que es un bien intermedio de fabricación. Continuemos la argumentación suponiendo que Robinsón Crusoe ha podido también elegir como procedimiento de fabricación de las casas la utilización de troncos, pero que ha elegido los ladrillos porque con ellos lograba su propósito con un menor consumo de tiempo.

Si la supuesta divinidad gravase los ladrillos, para rectificar su experiencia con el carbón, fracasaría también si llegase a gravar los ladrillos excesivamente, porque en ese momento Robinsón Crusoe construiría sus casas con troncos. Si este riesgo existe es porque, en esta nueva hipótesis, tampoco son los ladrillos los que Robinsón Crusoe desea, ya que su pretensión es la de construir casas. En definitiva, el único objeto de un impuesto indirecto tendría que ser estas casas terminadas, que son los únicos productos realmente pretendidos, en tanto que los ladrillos, no serían, en este nuevo ejemplo, mas que un bien intermedió de fabricación.

Esto nos enseña que, sea cual fuere el bien intermedio de fabricación de que se trate, es absolutamente preciso no someterle al impuesto, por la sencilla razón de que se acabaría por provocar la renuncia a su utilización, lo que no produce ningún beneficio para el país: esta renuncia conduce simplemente a abandonar un medio expeditivo de trabajo, perdiéndose con ello una buena fórmula de productividad. Por esta razón se puede sentar un principio de valor absoluto: no se debe someter a gravamen ni las inversiones ni los restantes bienes intermedios de fabricación porque ello equivale a la renuncia de un

aumento de la productividad sin beneficio para nadie; nada importa el procedimiento de trabajo con tal de que éste sea más rápido. Ciertamente, si hay formas de trabajo que resulten peligrosas, el camino a seguir es prohibirlas. Por ejemplo, existen productos químicos nocivos que no deben emplearse, y, en tal caso, hay que impedir su utilización como perjudiciales a la salud humana. Lo que no debe hacerse es aplicar un impuesto a un género de trabajo que puede ser humanamente tolerado. A partir del momento en que un procedimiento de trabajo no es prohibido por razones sanitarias o de orden público, no hay ninguna razón para penalizarle fiscalmente, y esto es así porque, en mi opinión, es rigurosamente indispensable que el impuesto indirecto no recaiga sobre ningún bien que tenga la naturaleza de bien intermedio de fabricación.

En una conferencia que desarrollé en el año 1952 en un «Centro de Productividad sobre el tema «Impuestos y productividad», tuve ocasión de exponer estos argumentos, y después, al encontrarme en el Ministerio de Hacienda con una función adecuada, pude lograr que se llevase a cabo en Francia la reforma por virtud de la cual se creó el Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta reforma no consistió en una sustitución del impuesto, sino simplemente en la exención de las inversiones. Como los argumentos precisos para demostrar sus necesidades eran un tanto abstractos, recuerdo que en los debates parlamentarios muchos diputados a los que seducía la expresión «Impuesto sobre el Valor Añadido» por su apariencia científica, se preguntaban, a la vez; la razón por la que debían desgravarse las inversiones.

Examinemos ahora las repercusiones practicas producidas en Francia como consecuencia de esta transformación de la fiscalidad indirecta. Se obtuvieron, a la vez, simplificaciones y ventajas económicas. Las simplificaciones fueron importantes porque anteriormente se suscitaban dificultades al tratar de gravar las inversiones.

En efecto, en este orden se producían casos de gran complejidad que exigían a veces una indagación minuciosa, especialmente cuando los bienes de inversión eran fabricados por las propias empresas que los utilizaban en sus procesos fabriles. Cuando en una empresa se construía un pequeño edificio utilizando a los propios obreros de la misma, o bien cuando se construía una rampa para el paso de las carretillas en desnivel, una y otra construcción eran inversiones. Ahora bien, para que quedasen gravadas había que exigir de la empresa que hiciese el cálculo de coste de estos bienes y someterlos al impuesto, especialmente con el fin de que soportasen el tributo en el mismo grado en el que lo soportarían de haber sido adquiridos a terceros en esto consistió la teoría de las «entregas a sí mismo. En principio, por ejemplo, una modista que fabricase un «patrón» de papel para producir industrialmente los artículos de su comercio estaba obligada a declarar al Fisco el coste de aquel «patrón» (o sea, el coste del tiempo de trabajo empleado), para determinar la base imponible de este bien de inversión. Naturalmente, esto no se hacía en la práctica por las empresas artesanas, pero sí se exigía de las empresas de confección industrial.

Otro problema del mismo origen estribaba, en ocasiones, en determinar si la naturaleza de algunos bienes era la de los de inversión. Este supuesto se producía con determinadas herramientas que perdían rápidamente su posibilidad de utilización, incluso antes de ser usadas : tal era el caso de las piezas especiales empleadas en las máquinas-herramientas para cortar el metal o para darle una determinada forma como era el caso de las matrices. Hubiera sido necesario inventar una teoría de los utillajes especiales para tener la certeza de. que estas piezas no fueran deducidas a título de materias primas. Efectivamente, esta teoría del utillaje especial tuvo vigencia.

Otro caso era el de los productos de naturaleza ambigua, en los que subsistía la duda sobre si eran bienes. de inversión o materias primas, como consecuencia de que sólo éstas podían ser deducidas en el impuesto. Citemos el ejemplo de los hornos elector-metalúrgicos, en los que la corriente eléctrica se transmite al metal en fusión a través de un electrodo de grafito. Este electrodo constituye una inversión,

por tratarse de una pieza cuya misión es la de hacer pasar la corriente eléctrica; pero simultáneamente es una materia prima, ya que el grafito sumergido en el metal en fusión desaparece, incorporándose al acero. Como se creaban problemas para la Administración Fiscal, fue también necesario construir una teoría de los «productos de consumo rápido», según la cual se deducía la mitad del valor de estos productos y no su totalidad.

Quedaban también aquellos productos que, sin incorporarse a los productos terminados, desaparecían en el proceso de fabricación. Así sucedía, por ejemplo, con la utilización de cuerpos ácidos para decapar el metal o con las muelas de esmeril destinadas a reducir el espesor de los objetos fabricados; en ambos casos se trataba de bienes no incorporados a los productos terminados, cuya deducción no era posible y que, no obstante, desaparecían en el proceso de fabricación.

En el mismo orden de ideas se encontraba el empleo del carbón para calentar los productos fabricados, que desaparecía sin incorporarse a éstos. En este caso particular se elaboró la teoría de los «productos que pierden sus calidades específicas y que se consumen con una sola utilización». Este problema concreto se resolvió admitiendo la deducción, aun cuando se trataba de un producto no incorporado a los fabricados por la empresa.

Toda esta confusión y complejidad desaparece con el nuevo régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que ya no es necesario distinguir los bienes de inversión de los restantes. La simplificación se demuestra con mayor evidencia porque, con el nuevo régimen, desaparece la necesidad de la previa identificación de los productos para practicas la deducción o exoneración del impuesto. Es una consecuencia directa del hecho de que el impuesto se recauda en cada fase por el sistema de que los empresarios pagan el impuesto devengado por sus propias ventas, con deducción del impuesto que ha gravado sus compras.

Consideremos el caso de una máquina de escribir : si es la empresa quien la compra, se trata de un bien de inversión; en tanto que si la compra es realizada por un particular, se convierte en un producto de consumo. Esta premisa exige la desgravación de dicha compra si el adquirente es un empresario y su sujeción al gravamen si el adquirente es un particular. Pues bien: tal consecuencia se produce espontáneamente por el hecho de que el empresario sea sujeto de la T. V. A., con derecho a deducir todos los impuestos que han gravado sus compras, entre ellos el de la compra de la máquina de escribir. Por el contrario, el particular, que no está sujeto a la T. V. A., carece del derecho a toda clase de deducción.

Es el mismo caso, a título de un ejemplo más, cuando se trata de una lámpara de alumbrado eléctrico, que para un particular es un bien de consumo y para una empresa un bien de inversión. La discriminación no ofrece dificultades porque la empresa paga el impuesto deduciendo el que ha gravado sus compras del que ha gravado sus ventas; la cuota pagada en la compra de la lámpara eléctrica se deduce automáticamente por el fabricante, sin que éste tenga necesidad de definir si se trata o no de un bien de inversión. Como se ve, la pretensión de eximir los bienes de inversión coincide, a la vez, con el máximo de sencillez para la fijación de la base fiscal.

Ahora bien, esto no quiere decir que el Impuesto sobre el Valor Añadido sea sencillo. Es un caso de aplicación de la regla general conforme a la cual no existen impuestos sencillos. Para que un impuesto sea sencillo sería preciso que no tuviese más que una sola modalidad, que no tuviera tipos diferentes y que no ofreciese normas singulares en favor de determinados productos. Por el contrario, siempre se dan, desgraciadamente, singularidades y particularismos en los regímenes fiscales, aunque sólo fuese por razones históricas : cuando se procede a una reforma fiscal, se intenta dictar una ley y u sistema de imposición nuevo, produciéndose la consecuencia de que los' impuestos que se crean no obedecen a las. mismas leyes de distribución que regían en el sistema sustituido. De primera intención, los contribuyentes

río quedan complacidos porque, a pesar de que ellos mismos, piden, reformas fiscales, no les agradan tales reformas cuando se traducen en un pago fiscal mayor; de tal suerte que cuando el impuesto queda distribuido en forma diferente, los contribuyentes que ven reducido su impuesto se sienten satisfechos, y los que lo ven aumentado se rebelan, afirmando que la realizada ha sido una mala reforma fiscal. Consecuencia directa de ello es que el legislador se ve obligado, más o menos, a reproducir en el nuevo sistema de impuestos las mismas normas, aproximadamente, que regían en el antiguo, y para lograr este resultado es muy frecuente que haya que introducir complicaciones en el sistema que se instaura.

Voy a citar ahora una anécdota demostrativa de que en Francia, incluso con el régimen de la T. V. A., se produjeron grandes complicaciones. Se trataba de un gran almacén francés especializado en la venta de uniformes, y el hecho acaeció en la época comprendida entre 1954 y1968, en la que la T. V. A. no llegaba más que hasta la fase de mayoristas, o sea, que no alcanzaba al margen comercial de las empresas de venta al por menor. Se hacía necesaria una norma para distinguir las ventas de mayoristas de las de minoristas, definiéndose lógicamente a estas últimas como las realizadas a precio de detall para un particular y para un uso adecuado a las necesidades de éste. Esto es importante, a la vez que lógico, porque, por ejemplo, la venta de una locomotora puede ser hecha a precio de detall y a un particular, pero no es menos cierto que un particular no compra nunca una locomotora para su uso personal.

Pues bien, cuando el gran almacén de que hablamos vendía pantalones de uniforme, afirmaba que se trataba de ventas al detall y excluía de la base impositiva de la T.V.A la diferencia entre el margen comercial de mayorista y el precio de detall: Por la Inspección se afirmo que era necesario jurídicamente incluir en la base del impuesto dicho margen de minorista, por la sencilla razón de que un particular no podría utilizar un pantalón de uniforme de gendarme.

Desde el punto de vista económico, las ventajas de la instauración del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido muy numerosas. En primer lugar, la productividad ha-dejado de soportar -un perjuicio al no quedar gravadas las inversiones. Como. este gravamen era de un tipo del orden del 20 por 100 en Francia antes de la T. V. A., se hacía necesario que una nueva inversión significase un aumento de productividad de al menos el 20 por 100 para que los industriales se decidiesen a llevarla a cabo. Cuando el aumento de productividad resultaba inferior al 20 por 100, el procedimiento no era rentable, y se dieron casos concretos muy conocidos en que antes de la T. V. A. se abandonaran procesos productivos a causa de la imposición fiscal sobre las inversiones.

Citemos, a título de ejemplo, el caso de una empresa contratista a la que se adjudicó la canalización con cemento de los bordes del Sena, para cuya obra la empresa proyectaba la fabricación del cemento a pie de obra. Sin embargo, la empresa llevó a cabo un estudio minucioso y concluyó que ahorraría tiempo de trabajo si sé hacía fabricar las placas de cemento en una factoría, trasladándolas y colocándolas después en los bordes del río. Como el impuesto gravaba, sin reducción de ninguna clase en el tipo, los productos fabricados (las placas de cemento), siendo así que cuando se fabricaba a pie de obra los salarios no quedaban gravados más que por el tipo inferior aplicable a las prestaciones de servicios, esta diferencia de impuesto, que quedó suprimida al instaurarse la T. V. A., impidió a la empresa utilizar el procedimiento productivo que le convenía y se hizo la obra de canalización fabricando cemento a pie de obra.

Esto demuestra, una vez más, que es indispensable desgravar en todo caso las inversiones. Voy a relatar aquí, a este propósito, un incidente en el que tuve que discrepar de la opinión del Presidente de la Comisión de Hacienda de la Asamblea Nacional Francesa, en la época en que yo promovía la aprobación por ésta del proyecto de la T. V. A. El Presidente de la Comisión estaba muy inclinado, por otra parte, a adoptar la idea de deducir las inversiones, afirmando que era necesario aumentar la productividad. Pero al mismo tiempo consideraba que existen productos de menor utilidad que otros y concluía que no se

debía favorecer a aquellos productos que no lo mereciesen. Me objetó, por ejemplo, que con el proyecto de T. V. A. quedarían desgravadas las máquinas destinadas a la fabricación de la goma de mascar. Mi respuesta fue la de que, efectivamente, debía desgravárselas, porque, según mi punto de vista, si se quiere impedir la fabricación de la goma de mascar, el instrumento adecuado es el de la prohibición y no el de la penalización por vía de impuesto, ya que desde el momento en que tal fabricación es autorizada resulta ventajoso que se realice con el mayor ahorro de tiempo posible; por el contrario, si se aplicase un sistema fiscal que obligara a fabricar con mayor pérdida de tiempo, esta pérdida no reportaría ventajas a nadie: sería un tiempo volatilizado.

Lo que sí cabe es que, una vez fabricada con la mayor productividad la goma de mascar, el consumo de este producto sea gravado con un elevado impuesto, cuya recaudación redundaría en beneficio del Estado y de los servicios a su cargo, en tanto que no rendiría utilidad alguna fabricar la goma de mascar con procedimientos industriales lentos. En definitiva, actualmente en Francia las máquinas para fabricar la goma de mascar son deducibles en la T. V. A.

En el plano del comercio internacional es sabido que el Impuesto sobre el Valor Añadido ha logrado una neutralidad rigurosa del gravamen. Es cierto que en Francia la «Taxe à la Production» era ya un impuesto que gravaba en forma bastante igualitaria a todos los productos, por tratarse de una modalidad fiscal que operaba con independencia del número de fases empleadas en la fabricación, lo que le hacía ser, en este orden superior a los impuestos en cascada Pero, no obstante, el hecho de que las inversiones quedasen gravadas originaba que los productos fabricados en Francia por procedimientos muy mecanizados soportasen, en su exportación, una sobre carga fiscal.

A consecuencia de la implantación de la T. V. A., todos los productos han quedado igualados, porque no solamente se les liquida la misma cantidad de impuesto, cualquiera que sea el número de fases en su fabricación, sino también cualesquiera que sean los procedimientos utilizados en ésta. Finalmente, si los seis países del Mercado Común han decidido seguir el ejemplo de Francia adoptando esta estructura fiscal indirecta, ha sido precisamente a causa de que el Impuesto sobre el Valor Añadido es rigurosamente neutral en el comercio internacional.

Cuando se creó el Mercado Común, Europa atravesaba una situación curiosa. En Canadá existía un impuesto equivalente al Impuesto sobre el Valor Añadido; en Inglaterra, la «*Purchase Tax*» era también equivalente, desde el punto de vista económico, al Impuesto sobre el Valor Añadido; los Estados Unidos de América tenían, por su parte, los llamados «manufacturers sales taxes» (de escasa importancia cuantitativa, por otro lado), con análogos efectos económicos. Incluso Rusia desgrava sus máquinas y los combustibles que intervienen en la producción de los productos de consumo, por lo qué se trata de un sistema con analogía al del Impuesto sobre el Valor Añadido, aun cuando adolece de una gran complicación porque en la Unión Soviética los impuestos sobre cifras de negocios son variables según se apliquen a empresas de la Unión o a empresas de una de las Repúblicas federadas, o, incluso, ofrecen variaciones, a veces, según la época del año en que se recaudan.

Pero en la mayor parte del mundo los impuestos se inspiraban en la idea de que era necesario no penalizar las inversiones, y es únicamente en Europa donde existían impuestos, generalmente en cascada, que las penalizaban. Sin hablar de España, se hallaban en esta línea Bélgica, Holanda, Luxemburgo, Alemania e Italia.

Estos últimos países reconocieron que para implantar el Mercado Común era mejor un impuesto absolutamente neutro, por lo que optaron por el valor añadido, siendo de notar que esta opción la han hecho, en parte, presionados por sus propios industriales toda, toda vez que para un industrial es deseable poder deducir las inversiones. Cuando un bien cuesta 100 francos y el impuesto es del 20, el Estado reintegra es 20 por 100 en el momento de la compra, lo que traduce en que la empresa no tiene necesidad

de financia más que 80. Y este fenómeno resulta particularmente favorable para las empresas en los momentos iniciales de la implantación de la T.V.A. porque para la compra de sus inversiones las empresas se sirven de las amortizaciones que realizan sobre las inversiones precedentes, y como éstas fueron realizadas con el impuesto, se consiguen amortizaciones brutas, o sea, amortizaciones con el impuesto comprendido. La consecuencia está clara: los bienes de inversión renovados son adquiridos con deducción del impuesto, y las empresas y las empresas amplían su capacidad de compra de bienes de inversión. Este efecto económico ha durado en Francia de cinco a diez años, permitiendo un considerable aumento de las inversiones durante tal período, situado prácticamente entre los años 1954 y 1962.

Tal fenómeno se divulgó en el extranjero, y, por razones y contactos personales, sé que ha influido grandemente en el interés que la industria alemana ha mostrado a favor de la implantación de la T. V. A. Francesa, lo que condujo a que los industriales germanos presionasen sobre la administración fiscal de la Alemania Federal para anticipar la adopción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso antes de que lo decidiese el Mercado Común.

En el momento presente hay otros países que se preocupan de la T. V. A., hablándose de ella en los países nórdicos, en Méjico y en los Estados Unidos. En estos últimos se ha producido una controversia para determinar si conviene o no introducir el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero no es, en absoluto, por las razones que yo he expuesto por lo que se ha planteado la cuestión en América: los americanos, más bien, acusan a los europeos del Mercado Común de haber realizado una maniobra que les permite ser reintegrados de la totalidad de los impuestos y que les proporciona, según el punto de vista americano, un instrumento de: competencia desleal. Como replica, ellos piensan, hacer otro tanto. Por consiguiente, tratan de saber cómo debe ser establecida la T. V. A. en América, si bien se encuentran con el hecho de que, como la importancia cuantitativa de los impuestos indirectos en América es pequeña, lo que podría hacerse es sustituir el Impuesto sobre las Sociedades por el de la T. V. A. La cuestión no queda clara porque si se suprime una parte del gravamen sobre las sociedades que pagan las empresas, el precio de los productos no disminuiría, en tanto que si se aplica en su lugar un impuesto indirecto, como la T. V. A., el precio de los productos en el interior de los Estados Unidos quedaría aumentado. Este cambio de sistema fiscal habría de traducirse, pues, en un alza de los precios nacionales, sin llevar consigo una baja de los precios de los productos exportados por América, puesto que la operación se reduciría a suprimir el impuesto que a continuación sería exigido en otra forma. Lo que dificulta la situación de los americanos actualmente es que prácticamente no tienen impuestos indirectos. Sólo se puede establecer la T. V. A. cuando ya existe un sistema de impuestos de esta naturaleza: se trata de un perfeccionamiento de un sistema de estos últimos impuestos, y en ningún caso se da la posibilidad de sustituir los impuestos sobre la renta por la T. V. A. Ello no impide el que quede todavía por decir la última palabra, como se evidencia por el hecho de que la «Firs National City Bankn», por ejemplo, publique periódicamente argumentos sobre el interés existente en favor de la introducción de la T. V. A. en Estados Unidos. La cuestión se ha convertido casi en un fenómeno político, pero sin grandes perspectivas, porque el total de los impuestos indirectos pagados en América no es superior al Impuesto sobre el Valor Añadido recaudado en Francia, siendo así que la economía francesa tiene un volumen diez veces menor de cifras de negocios. No parece, por consiguiente, que haya muchas oportunidades de ver a la T. V. A. producir acontecimientos en los Estados Unidos.

(El documento que se acaba de transcribir es traducción al castellano de su original en francés, ya que en tal lengua la pronunció M. Lauré, efectuando dicha traducción el Inspector del Timbre del Estado D. Manuel García Margallo-Riaza, quien tuvo un particular protagonismo en la I SEMANA pues la misma se inició con su conferencia sobre el "**Impuesto sobre Derechos Reales y la constitución de la sociedad anónima**". Durante muchos años desarrolló una valiosa labor en el Instituto de Estudios Fiscales).

POLÍTICA FISCAL

XVIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Abril, 1970)

LA POLÍTICA FISCAL ANTI-INFLACIONISTA

Por el

ILMO. SR. D. ENRIQUE FUENTES QUINTANA
Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal Español y Comparado en la Facultad de Ciencias Económicas de Madrid y Director del Instituto de Estudios Fiscales

1. La teoría que fundamentó el uso de la política fiscal con el fin de lograr la estabilidad económica ha cumplido ya treinta años. El transcurso de una generación: un plazo prudencial, ciertamente, para trazar balance del pasado y obtener conclusiones orientadoras para el futuro.

2. Esta circunstancia hace especialmente oportuna y acertada la elección del tema de esta XVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, articulada precisamente en torno a los problemas de la política fiscal estabilizadora. Debe, pues, agradecerse una vez más a la Mutualidad de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado la acertada oportunidad con la que ha elegido el tema de sus tradicionales semanas, abiertas siempre a las cuestiones más actuales de la Hacienda Pública y que de forma tan destacada vienen contribuyendo al despertar de los estudios financieros en España.

Pero si el acierto en la elección del tema es innegable, por desgracia no ha sido la misma la suerte habida al elegir el ponente de esta primera sesión. Trazar un balance de treinta años de doctrina y experiencias de la política fiscal estabilizadora requiere ciertamente una erudición y unas facultades ordenadoras de la literatura disponible al respecto de las que carezco. Proclamo esta limitación no por el afán de predisponer al auditorio a favor de mi debilidad, sino para orientar debidamente el contenido del coloquio. En efecto, dado el acierto habido en la selección de los dialogantes, he pensado que la interpretación más adecuada del término ponencia sería la primera que admite nuestro diccionario para el verbo del que deriva; es decir, la de colocar en el lugar que debe tener una persona o cosa.

A este propósito he considerado que mi labor más útil sería la de encuadrar el esfuerzo y conocimiento de los dialogantes en un marco apropiado para que los asistentes pudieran obtener de los mismos el

adecuado beneficio. He entendido que este marco adecuado a la intervención de los dialogantes es el de preguntar con algún tino sobre los problemas principales que han ido depositando sobre las mesas de trabajo de los hacendistas o en los despachos o foros en los que se decide la suerte de la actividad financiera los treinta años de experiencias habidas en la política fiscal.

Será, por tanto, la mía una ponencia de disposición del orden de los problemas, en la que se tratará de asentar el fundamento de las preguntas y orientar útilmente las respuestas de los dialogantes.

3. Como todo balance de doctrinas y experiencias pasadas debe trazarse un rumbo para orientar a quien lo realiza, los cuatro puntos que en mi opinión deben servir de referencia a nuestro quehacer serán los de los fundamentos, la universalidad, la utilización y las limitaciones de la política fiscal estabilizadora.

1.° Los fundamentos actuales de la política fiscal estabilizadora, ¿son los mismos que cuando se expuso por vez primera el uso de los programas de ingresos, gastos y deuda pública con el fin de lograr el equilibrio en una economía nacional ?

2.° La universalidad de la política fiscal estabilizadora o el acento puesto en la política fiscal estabilizadora, ¿ ha resultado útil para inspirar la política económica de los distintos países, o por el contrario, la política fiscal debe desempeñar un papel cambiante de forma que su actuación varíe en la medida que una economía nacional se desarrolla ?

3.° La utilización de la política fiscal estabilizadora: ¿se ha aplicado efectivamente la política fiscal como instrumento de estabilización económica por la política económica de los diferentes países en estos treinta años?

4.° Las limitaciones de la política fiscal estabilizadora: qué enseñanzas ofrece la pasada experiencia de la política fiscal estabilizadora; en dónde residen los principales obstáculos con los que ha tropezado su eficaz utilización en estos últimos años?

4. Tratemos de obtener algunas referencias de estos cuatro grandes aspectos de la política fiscal, comenzando por el primero de ellos, el de su fundamentación pasada y actual.

Constituye un rasgo bien conocido de la política fiscal el que proclama su estirpe keynesiana. Fue el análisis keynesiano de la demanda efectiva el que situó los programas de ingresos, gastos y deuda pública en la vanguardia del interés general como instrumentos básicos que podía utilizar la política económica para lograr el pleno empleo de los recursos productivos. Este enfoque poskeynesiano de los modelos de determinación de la renta acentuó aún más que lo había hecho el propio KEYNES la importancia de la política fiscal, al operar con supuestos muy elementales que, al mismo tiempo que condicionaban drásticamente la realidad económica de partida, descartaban la acción estabilizadora de la política monetaria. La política fiscal y la monetaria fueron invariablemente consideradas en esta primera etapa corno instrumentos equivalentes para regular la demanda efectiva.

Treinta años después, un balance muy elemental de la literatura disponible registraría tres cambios importantes en este cuadro inicial. El primero se refiere a los objetivos de la política fiscal; el segundo, a los modelos aceptados para la determinación de la renta nacional con los que opera la política fiscal; el tercero, al diferente carácter y al distinto papel reconocido y asignado a las políticas monetaria y fiscal.

El cambio en el enfoque de los objetivos es quizá uno de los más claramente perceptibles al examinar las exposiciones de la política fiscal de ayer y de hoy. Frente a la elementalidad con la que los fines se consideraban por las primeras exposiciones de la política fiscal, la literatura actual ofrece un mundo de metas más diversificado y complejo. Los distintos objetivos o metas de la vida económica han pasado a discutirse por los economistas, tratando de cuantificar su contenido y de examinar su relación con los instrumentos disponibles que pueden facilitar su consecución. El lenguaje ha adquirido así mayor precisión, ayudando a evitar algunos errores en el planteamiento lógico de la política económica. Hoy

nadie aceptaría discutir ya la meta de la estabilidad de precios o la del pleno empleo, si no es colocándolas dentro de un contexto en el que al mismo tiempo se persiguen otras finalidades, como el equilibrio de la balanza de pagos, la mejor asignación de recursos, cierto grado de equidad en la distribución de la renta y el desarrollo económico. Estas metas se han relacionado con los instrumentos precisos para su consecución a través de un lenguaje que, aunque excesivamente formalizado, ha mostrado su utilidad, no sólo para orientar sobre la consistencia y viabilidad práctica de los distintos programas de política económica, sino también para estimular a los diseñadores o hacedores de política -los policy makers- a la búsqueda de unos instrumentos que afecten y permitan lograr las distintas metas perseguidas. La admisión de la pluralidad de fines, rompiendo con un monismo que ha esterilizado durante mucho tiempo el desarrollo de un pensamiento sistemático sobre la política económica, ha permitido identificar las preferencias sociales por los distintos objetivos de los distintos grupos sociales, clasificando así las diferencias en los grandes problemas de política económica nacional.

En segundo lugar, han variado también los modelos utilizados para el estudio de la determinación de la renta nacional. La política fiscal estabilizadora - ha afirmado la alta autoridad de R. A. Musgrave - no puede desarrollarse en el vacío. Tiene que definirse con referencia al sistema de determinación de la renta que se aplica en la economía que se estudia. Los modelos con los que hoy trabajan los economistas son muy distintos y mucho más complicados que los utilizados por el keynesianismo elemental de primera hora. Esta complicación de los modelos ha contribuido a enriquecer el planteamiento de la política de estabilización al mostrar la necesidad de que la elección de la política fiscal cuente con la hipótesis sobre el funcionamiento del resto de la economía, obligando de esta manera a repasar la coordinación total de la política económica y a desechar los dilemas de instrumentos -como, por ejemplo, los de política monetaria, versus política fiscal- que constituyen una de las conclusiones más perjudiciales y perturbadoras de los elementales modelos de renta de hace veinte años.

La tercera novedad registrada por la literatura económica sobre la política fiscal estabilizadora ha consistido en variar la consideración de los instrumentos. Como antes se ha indicado, los primeros enfoques de la política estabilizadora presentaron los instrumentos de la política fiscal y monetaria como equivalentes y sustituibles entre sí. La mezcla de ambas políticas era cuestión de combinar fuerzas que actuaban en la misma dirección. Este enfoque ha sido un tanto alterado por lo que ROBERT MUNDEL ha denominado "el principio de clasificación efectiva del mercado", según el cual cada instrumento de política económica debe asignarse al logro de aquel objetivo sobre el que tiene un efecto más vigoroso. La admisión de este principio puede tener su interés para orientar el uso de la política monetaria y de la política fiscal. Se admite hoy ampliamente que dentro de un mundo de tipos de cambio fijos, la política fiscal tiene una clara ventaja relativa para lograr la estabilidad interna, mientras que la política monetaria resulta más eficaz para mantener el equilibrio de la balanza de pagos. La utilización de la política fiscal para lograr el equilibrio exterior y de la política monetaria para alcanzar la estabilidad interna, se opone, pues, al "principio de la clasificación efectiva del mercado", ya que la relación del efecto del tipo de interés (variable sobre la que opera en última instancia la política monetaria) sobre la estabilidad interna a su efecto sobre la balanza de pagos es menor que la relación del efecto de la política fiscal sobre la estabilidad interior a su efecto sobre la balanza de pagos. La "mezcla" de política monetaria y fiscal se entiende hoy en un sentido diferente a como se enfocó por las primeras elaboraciones de la política estabilizadora. Se trata de políticas con objetivos diferentes, y por tanto con papeles distintos no sustituibles entre sí.

Estos tres cambios habidos en el enfoque general de la política fiscal parece que deberían informar nuestro diálogo sobre sus problemas actuales. Nuestra discusión sobre la política fiscal antiinflacionista no

puede olvidar, por lo tanto, la pluralidad de objetivos que la condicionan, la referencia a las distintas variables (o modelos) sobre cuya acción e interdependencias se consideran los efectos de las distintas medidas fiscales y el principio de clasificación efectiva del mercado, que debe ayudarnos a valorar las contribuciones de los instrumentos de la política fiscal.

5. Un segundo punto digno de alguna reflexión es el de la universalidad de las conclusiones alcanzadas por la política fiscal estabilizadora. ¿ Son útiles sus conclusiones para inspirar la política fiscal de cualquier país, cualquiera que sea el grado de su desarrollo-económico?, o bien, por el contrario, ¿la política fiscal estabilizadora ha surgido en un contexto histórico muy cualificado y para resolver problemas específicos de países con un grado determinado de desarrollo económico? Es esta una cuestión que no obtuvo respuesta en las primeras exposiciones de la política fiscal. Cuando se generalizó el uso de los modelos keynesianos de renta y se propugnó la utilización de los programas de ingresos, gastos y deuda pública como instrumentos de estabilización económica, muchos países se embarcaron en la empresa, con olvido de su nivel de desarrollo económico. La aplicación de los instrumentos de la política fiscal pronto convenció a sus usuarios que no lograban otra cosa que atascar a sus economías en la trampa de inflaciones agudas y graves desequilibrios exteriores. Esta experiencia obligaría a revisar la política fiscal, considerada como una parte de la política de desarrollo económico, política cuya fundamentación ha constituido quizá la principal ocupación de los economistas en las dos últimas décadas. Como consecuencia de estos trabajos, hoy, en efecto, nadie admitiría una homogeneidad de problemas para su tratamiento por una política fiscal. La conclusión sería más bien la opuesta: el "modus operandi" de la política fiscal y los requisitos a los que debe ajustar su contenido varían a medida que una economía se desarrolla. Es claro que al menos habría que diferenciar dos etapas de desarrollo económico que se corresponden con dos tipos diferentes de política fiscal. Las características preponderantes de una economía subdesarrollada definen de forma muy distinta el problema básico que ha de afrontar la política fiscal que las correspondientes a una economía desarrollada. Cuando prepondera un bajo nivel de renta, "con salarios al límite de subsistencia, con sub-empleo de recursos y baja productividad, características todas ellas determinantes de una economía subdesarrollada, el problema único de la política fiscal es el de favorecer la acumulación de capital, proponiendo el ahorro y limitando el consumo. Se trata de un problema de oferta y no de demanda para cuya solución los programas de ingresos, gastos y deuda pública deben jugar destacados papeles que ha relatado exhaustivamente la política fiscal de desarrollo económico en los últimos años.

Naturalmente, el marco es muy distinto si el nivel de renta de un país es elevado, la renta disponible no se gasta con integridad y los precios y salarios tienen una rigidez en sentido descendente. Uno de los problemas básicos de estas economías desarrolladas reside en lograr que la tasa de crecimiento del gasto nacional discurra a un ritmo coincidente con el del desarrollo de la producción que puede alcanzarse con el pleno empleo de los recursos productivos.

Estos dos casos extremos de una economía subdesarrollada y desarrollada polarizan la elección de grupos de medidas fiscales diferentes, y aunque los contornos lógicos de estos dos tipos de economías tienden a difuminarse en la realidad histórica, resulta indispensable tratar de identificar los rasgos dominantes, para después de hacerlo inclinarse por el empleo de uno u otro tipo de política. Obtenemos así una primera conclusión general obvia si se quiere: la de que resulta imposible definir la política fiscal aconsejable sin referirla a las características fundamentales que definen la personalidad de la economía de un país, pues de nada bueno serviría y muchos males ocasionaría una política orientada hacia los problemas de la demanda cuando lo que existe son problemas de oferta y a la inversa.

Una aplicación más limitada y útil de este enfoque de la política fiscal sería referible a la realidad de

la economía española. ¿ Dónde situar nuestra economía dentro de estas etapas? ¿Cuál debe ser, en consecuencia, el papel determinante de la política fiscal? He aquí unas preguntas de inevitable respuesta para alcanzar cualquier conclusión de nuestro diálogo.

6. El tercer punto desde el que examinar los escritos y experiencias de la política fiscal es el de su utilización efectiva. ¿Se ha aplicado realmente la política fiscal como instrumento de estabilización económica por la política de los distintos países ?

Pregunta es ésta que contará a buen seguro con respuestas más detalladas y brillantes que las que yo podría darle en las comunicaciones enviadas a esta Semana. Este hecho me libra de una contestación detallada. Me limitaré, en consecuencia, a apuntar simplemente una conclusión - en apariencia sorprendente - que espero compartan quienes han estudiado el uso de la política fiscal en cada país concreto, y que es la de la limitada aplicación de que ha sido objeto la política fiscal de una manera sistemática, deliberada y continua.

Acciones estabilizadoras episódicas, casuales y discontinuas se encuentran en la política económica de todos los países, pero lo que falta es, precisamente, lo que define a una política: su programación deliberada, su utilización sistemática y su aplicación constante.

A la hora de explicar este hecho concurren distintas hipótesis. Examinando la experiencia de los países integrantes de la Comunidad Atlántica agrupados en la OCDE, un grupo de expertos independientes, presididos por Walter Heller, afirmaba que eran tres las dificultades principales que disuadían de la práctica de una política fiscal.

La primera, la falta de una definición clara de la política económica que el país debe adoptar. El uso de la política fiscal precisa de un gobierno firme y convencido de su programa económico. Dos circunstancias de difícil coincidencia.

La segunda causa se halla en que la estabilidad de precios es un objetivo que implica conflictos de intereses, no una meta que, como ocurre con el pleno empleo, supone acuerdo de intereses. Algunos grupos sociales estarán mejor y otros peor si no se adoptan medidas estabilizadoras. Elevar un impuesto o reducir un gasto no son por ello medidas universalmente populares, lo que indudablemente frena su consideración como alternativas en la elección política.

Esta dificultad general se agudiza aún más cuando la economía se ha habituado a la práctica de la inflación. Detener una inflación consentida conscientemente es mucho más difícil que negarse a iniciar un proceso de inflación. Cuando la inflación se ha convertido en una forma de vida, crea hábitos en los distintos sectores de una economía nacional muy difíciles de destruir.

La tercera causa se halla en la existencia de ideas u opiniones equivocadas fuertemente arraigadas en la opinión pública, tales como el equilibrio presupuestario o la limitación de la deuda. Sean éstas u otras las razones, es lo cierto que la política fiscal estabilizadora ha sido objeto de una aplicación limitada.

Claro está que dentro de esta tónica general existen diferencias importantes entre los distintos países. Como probarán las comunicaciones presentadas a la Semana.

Esta conclusión general sobre el uso limitado de la política fiscal obliga a nuevas preguntas dirigidas a la realizada española: ¿ Se ha utilizado la política fiscal por nuestra política económica? Si este uso ha existido, ¿puede calificar-se de sistemático, deliberado y continuo?

Si esta aplicación ha sido limitada, ¿qué razones pueden contribuir a explicarla?

Son estas preguntas cuya respuesta en las distintas intervenciones de los dialogantes -y asistentes - nos han de permitir valorar los problemas de la política fiscal estabilizadora en España.

7. La cuarta dirección en la que deberíamos buscar una respuesta de las experiencias acumuladas por la política fiscal era, según dijimos, la de sus limitaciones. Cierto que la política fiscal se ha utilizado más

bien asistemática, fortuita y discontinuamente por la política económica de los diferentes países. Pero se ha utilizado. En consecuencia: ¿qué enseñanzas ofrece esa experiencia en orden a las limitaciones de la política fiscal? ¿En dónde residen los obstáculos principales para lograr un nivel aceptable en el comportamiento estabilizador de los programas de ingresos, gastos y deuda pública? Un criterio para clasificar estos obstáculos que limitan el uso de la política fiscal, quizá pueda ser el que los diferencia en cuatro grupos:

1.º Las dificultades impuestas por la propia situación económica de partida. El funcionamiento de las distintas economías en la zona próxima al pleno empleo suscita un conjunto de peligros obvios desconocidos en la época en la que_ inicialmente se formuló la política fiscal.

2.° Dificultades nacidas de la propia dimensión del sector público. La acción compensatoria del Estado en la que se basa la política fiscal presupone que el sector público tenga un volumen adecuado para compensar los movimientos de la actividad económica privada. Este presupuesto afecta no sólo al sector público en general, sino a todos sus elementos integrantes de modo que la valoración estabilizadora de cualquier medida ha de hacerse en función de este volumen que le permita tener un efecto compensatorio adecuado.

3.° Dificultades de coordinar las acciones estabilizadoras. Esta dificultad, opuesta por la coordinación, se manifiesta en tres niveles distintos. Al nivel del gobierno entre los distintos departamentos, en los que se parcelan las competencias de la política económica. La coordinación es también imprescindible entre las distintas esferas de la hacienda: central y local. Finalmente, la coordinación es asimismo indispensable entre las acciones estabilizadoras de carácter presupuestario y monetario.

4.° Dificultades nacidas de los retrasos de la política fiscal. Constituyen estas dificultades una de las limitaciones primeramente reconocidas y más divulgadas de los programas de ingresos, gastos y deuda pública. Es bien familiar a todos los conocedores de los principios de la política fiscal la clasificación de estos retardos en tres grupos diferentes:

- De reconocimiento (el tiempo reclamado por la previsión de la coyuntura y la estimación de sus cambios).
- Político-administrativos (tiempo preciso para decidir la actuación del sector público y adoptar los cambios correspondientes en los programas de ingresos y gastos públicos).
- Funcionales (tiempo requerido para la producción de los efectos esperados de las medidas estabilizadoras).

Estos cuatro grupos de dificultades no suponen, sin embargo, limitaciones insalvables de la política fiscal. Constituyen, simplemente, obstáculos que hay que contabilizar para estimar el efecto de las medidas estabilizadoras y cuya importancia puede minorarse notablemente mediante una serie de decisiones que la experiencia vivida en estos años parece aconsejar. Repasemos brevemente estas aconsejables correcciones de la política estabilizadora.

Las limitaciones impuestas por la situación económica de partida son sin duda importantes. La operación de las economías actuales en la zona del pleno empleo crea unas condiciones propicias a la inflación y favorece una asignación de recursos poco eficaz. De esta suerte los objetivos de pleno empleo y estabilidad interna y exterior plantean querellas e incompatibilidades internas. Estas situaciones precisan un tratamiento que no puede limitarse al gobierno de la demanda para el que la política fiscal es especialmente eficaz. Otras políticas más selectivas sobre sectores productivos, profesiones o categorías de la mano de obra -y regiones en las que se manifiesten especialmente las tensiones inflacionistas - pueden resultar indispensables.

Las limitaciones que se basan en la propia limitación del sector público constituyen una doble negación

difícilmente salvable que no tiene otro tratamiento que el del desarrollo del sector público. La política fiscal es una técnica moderna y toda sociedad moderna debe disponer de un sector público vigoroso. Sin él es impensable la práctica de una política fiscal.

Coordinar las acciones estabilizadoras requiere un repaso del acuerdo existente en tres niveles: dentro del Gobierno Central, entre gobierno central y locales, entre política monetaria y política fiscal. La virtud de la coordinación es fácil de predicar, pero difícil de practicar si no se adoptan las modificaciones institucionales precisas que la procuren. La política de estabilización es compatible, evidentemente, con múltiples soluciones institucionales al reparto de las competencias del gobierno económico, pero es claramente incompatible con alguna de esas distribuciones, por mucha tradición que puedan tener en la vida político-administrativa del país. Una aportación destacada a la política de estabilización económica puede residir así en el repaso del reparto de las competencias de la administración económica, realizada a la luz de las dificultades y obstáculos qué la organización vigente haya expuesto a la coordinación económica.

El cuarto grupo de limitaciones - las originadas por los retardos - son las que cuentan con mayor número de remedios. El pronóstico sobre el curso de la actividad económica constituye la base sobre la que debe montarse toda acción estabilizadora. Este cimiento se ha considerado por muchos como un riesgo grave dado alguno de los espectaculares fallos de la previsión económica habidos en los últimos años. Sin embargo, son innegables los progresos si se consideran los pronósticos en su conjunto y sobre todo si se contempla la evolución de la predicción económica. Naturalmente que este progreso no puede realizarse absteniéndose de pronosticar. La única decisión posible consiste en pronosticar mejor, lo cual requiere mejorar las estadísticas de base y los servicios de previsión, disponer de una previsión periódica de la marcha de la economía en un futuro razonable y discutir los efectos de las medidas fiscales sobre las distintas variables de la economía nacional.

La creación de este ambiente -imposible de improvisar- constituye un requisito previo para el uso de las medidas fiscales estabilizadoras.

Ganar tiempo en los retardos político-adiministrativos y funcionales de la política fiscal es un propósito que reclama atender a múltiples y divididas tareas, clasificadas con arreglo a distintos criterios. El más usual es referirlas al sector sobre el que se trata de actuar: medidas de adopción convenientes para evitar los retardos en la inversión privada, consejos útiles para actuar sobre el consumo privado, normas que pueden seguirse para dotar de eficacia el gasto y la deuda pública. Creo que la glosa de estos consejos constituye un tema de la competencia de cada uno de los dialogantes, en cuyas manos la dejo.

8. Llegamos así al término de nuestro repaso de la política fiscal estabilizadora. Estos treinta años de experiencias autorizan a obtener algunas conclusiones, siquiera sean provisionales. Conclusiones que pueden apoyar al menos un conjunto de preguntas atinadas para juzgar la efectividad de la aplicación de la política fiscal en un país determinado y apuntar las vías para su corrección y mejora. Me voy a permitir resumirlas seguidamente:

1.ª La política fiscal antiinflacionista se sitúa hoy en todos los países en un complejo mundo de objetivos que deben seguirse simultáneamente con la estabilidad de precios: pleno empleo, desarrollo económico, equilibrio de la balanza de pagos, distribución equitativa de la renta, asignación eficaz de los recursos. Es la consecución simultánea de estos múltiples fines la que otorga su peculiar complejidad actual a la política fiscal. Carece, pues, de sentido el discutir la utilización antiinflacionista de la política fiscal, situándola al margen de este completo contexto del que la estabilidad de precios forma parte, pero no es en manera alguna el todo.

2.ª La utilización de la política fiscal debe basarse sobre una estimación de los efectos económicos de

los programas de ingresos, gastos y deuda pública. La medición de estos efectos a través del uso de diferentes modelos ha progresado notablemente, aunque queden aún importantes zonas de penumbra. En cualquier caso, la discusión de los efectos de cualquier medida fiscal exige una referencia a las relaciones económicas que se presuponen y en cuya existencia se basa la predicción de sus posibles efectos. Este enfoque de la política fiscal pretende apuntar el camino por el que puede lograrse una crítica inteligente y constructiva de sus realizaciones en cualquier país. Este camino es el de observar la realidad y contrastar en ella las relaciones que suponemos ciertas en nuestros modelos. Con ello quiere decirse que la contrastación de las teorías supuestas en los modelos en el mundo real es parte indispensable de la mejora en las realizaciones de la política fiscal.

3.ª Toda medida estabilizadora debería seleccionarse según el principio de clasificación efectiva del mercado, lo que requiere dirigir la acción de cada instrumento de política económica al fin sobre el que produce mayor efecto.

4.ª La práctica de la política fiscal reclama la identificación previa de los problemas preponderantes del contexto histórico en el que tiene que operar. A la identificación de estos problemas contribuye de manera importante el grado de desarrollo económico.

5.ª La utilización de la política fiscal estabilizadora juzgada como política sistemática, deliberada y continua ha sido limitada. Tres razones han contribuido a ello: la falta de una definición clara de la política económica, los conflictos de intereses suscitados por la estabilidad de precios (que frecuentemente concilia la continuidad del progreso inflacionista) y la existencia de ideas populares erróneas sobre una gestión financiera adecuada.

6.ª Las limitaciones más destacadas de la política fiscal han derivado de cuatro dificultades principales opuestas al uso oportuno de los programas de ingreso, gasto y deuda pública como medidas estabilizadoras:

– La situación de las economías nacionales en la proximidad del pleno empleo.
– La reducida dimensión del sector público.
– La falta de coordinación de las acciones estabilizadoras.
– Los retardos en los que las medidas fiscales operan.

Estas limitaciones disminuyen la eficacia de la política fiscal, pero no la anulan y en cualquier caso cabe introducir importantes mejoras que contribuyan a vigorizar los efectos de la política fiscal, disminuyendo la cuantía de las dificultades enunciadas.

7.ª La práctica de políticas selectivas sobre determinados sectores económicos profesionales o regionales y la realización de una política de rentas constituyen acciones complementarias obligadas a una política de estabilización que opere con las modificaciones de la demanda.

8.ª Ampliar el sector público, tanto en el total de sus gastos como en las bases de sus impuestos, es un requisito previo a la práctica de una política fiscal estabilizadora.

9.ª La coordinación de las acciones estabilizadoras es condición importante de su eficacia. Aunque la política estabilizadora es compatible con múltiples soluciones al reparto de competencias del gobierno económico del país, no lo es con otras. Una organización adecuada de la administración económica puede contribuir de una manera importante a conseguir una política estabilizadora eficaz.

10.ª La disponibilidad, rapidez y divulgación sobre los pronósticos de una economía nacional han de fundamentar cualquier política de estabilización. La mejora de los datos estadísticos, utilizados por un órgano competente encargado de ofrecer una predicción coherente sobre la marcha de una economía nacional, constituyen el fundamento en el que debe apoyarse el diseño de las correspondientes medidas estabilizadoras.

11.ª Las distintas medidas fiscales deberían discutirse con el trasfondo de sus efectos económicos esperados, dando a esta discusión la mayor base posible. A ello contribuiría una presentación completa de la actividad financiera del sector público, estimando sus efectos sobre la renta nacional con el mayor detalle permitido por la observación estadística disponible.

12.ª La mejora de la flexibilidad determina la eficacia de la política estabilizadora. Las recomendaciones de la experiencia para conseguir una actuación más flexible y eficaz de las distintas medidas de la política fiscal se dirigen bien a sus distintos componentes: gasto público, deuda pública, o bien a los destinatarios de la actuación estabilizadora (inversión privada, consumo privado), lograda merced a las medidas de política presupuestaria.

Un repaso de las recomendaciones más importantes encaminadas a mejorar la actuación estabilizadora destacaría como puntos más importantes la modulación del gasto público según las necesidades de la coyuntura, liberar a la utilización de la deuda pública de las creencias convencionales que afectan a su dimensión y de cualquier servidumbre a la cuantía de sus tipos de interés. La acción de la inversión y el consumo de los instrumentos fiscales dependerá en cualquier caso de la amplitud de la base fiscal, de la flexibilidad de los diferentes impuestos y de la oportunidad con la que se utilicen las variaciones en determinados impuestos y subvenciones. El uso del "regulador" -variación autorizada por el legislativo para cierto ú o discrecional de los distintos impuestos- constituye, asimismo, una recomendación ampliamente compartida.

Esta docena de conclusiones fundamenta un puñado de preguntas que dirigir hacia la realidad más próxima -es decir, la española- sobre la política fiscal estabilizadora.

Como ya indiqué al principio, mi ponencia no pretendería otra cosa que preguntar con algún acierto sobre los problemas con los que debemos enfrentarnos y que han de resolverse para lograr ese mundo de difíciles objetivos que diariamente persigue la política económica. Ordenar las conclusiones desde las que formular esas preguntas atinadas constituye el propósito de mi intervención. Puesto que las conclusiones están en vuestro poder, creo que el diálogo puede comenzar para tratar de hallar su respuesta y formar un criterio sobre los problemas actuales de la política fiscal estabilizadora.

POLÍTICA FISCAL

XIX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Abril, 1971)

HACIENDA PUBLICA, ADMINISTRACION Y POLÍTICA ANTE EL CAMBIO SOCIAL

por el

EXCMO. SR. D. ANTONIO BARRERA DE IRIMO
Inspector Técnico Fiscal del Estado.
Presidente del Consejo de Administraciónde la Compañía Telefónica Nacional de España

Diecinueve Semanas de Estudios de Derecho Financiero son un ejemplo de perseverancia poco común en el desarrollo de una tarea, sin más contraste que la inquietud científica y el celo profesional. Esta continuidad en la que, con los miembros de nuestra Mutualidad, han participado los estamentos más destacados de la vida española, y aun de la extranjera, que se ocupan de temas hacendísticos, ha permitido que las Semanas hayan sido pulso vivo de la actividad financiera de cada hora, al propio tiempo que origen de iniciativas y ambiente fecundo en el que se han formado muchas, tal vez las más significativas, de las realizaciones de la Hacienda Pública en los últimos veinte años.

Pero veinte años de vigencia en la atalaya de las inquietudes financieras de nuestro tiempo son también una perspectiva y una proyección en la historia. Las Semanas nacieron todavía en los albores de los 50, bajo el signo y los afanes en que el mundo se encontraba universalmente sumido tras la segunda guerra mundial. Desde entonces he tenido dos veces honor semejante al presente de participar en estas sesiones. Primero, para abordar jurídicamente algunos problemas de la relación tributaria; más tarde, para tratar de otro fenómeno político y administrativo de particular trascendencia en la vida española, como es el de la parafiscalidad.

La sociedad en transición

Dice Myrdal que "en el corto período de una vida la ciencia de la Hacienda Pública ha visto cambiar radicalmente su alcance y objetivos no una, sino dos veces". Por eso estos veinte años transcurridos no significan tan sólo dos décadas de quehacer ajetreado y constructivo, sino también la incorporación, cada día más patente, a unos patrones que, en lo social, en lo económico y en lo político, sitúan al mundo a

considerable distancia de los esquemas en que se fundaron nuestros antecedentes inmediatos, y a los que la recuperación de la segunda guerra mundial pretendió todavía hacernos retornar. En los años siguientes al 1945 subsistía aún la esperanza de una vuelta a los equilibrios geopolíticos y sociales. Postdam y Bretton-Woods son dos expresiones de este afán.

La Hacienda y el quehacer político

Si la actividad financiera ha sido históricamente, y lo es por su propia esencia, una de las columnas vertebrales de toda actuación de la comunidad política, nada tiene de extraño que su estudio deba vivir en compenetración íntima con los objetivos que ésta se propone, y justificarse, por tanto, en la eficacia con que a los mismos sirve. Por eso me pareció oportuno que en mi intervención en la clausura de la XIX edición anual de estas Semanas tomara, precisamente, pie en la perspectiva que ofrece el momento actual para otear hacia atrás y hacia adelante, y analizar, en ese vuelo de la mirada, la actitud con que esta herramienta indispensable del;quehacer público se encuentra, para ser intérprete de la inquietud de nuestra hora.

Una acción unitaria

Este examen no pretende ser tan sólo una prueba de vigencia política; ofrece también perspectivas del máximo atractivo para un enfrentamiento crítico. El de los estudios experimentales, especialmente en las ciencias sociológicas y políticas, que permiten penetrar en el análisis de la Hacienda Pública como un fenómeno social de signo unitario, al que la comunidad de propósitos de sus diversas instituciones, la identidad de las organizaciones que las gestionan, e incluso la uniformidad de los estilos y modos de conducta atribuyen perfiles tradicionalmente característicos.

Ni mis fuerzas ni vuestra paciencia consentirían que acometiera en esta ocasión una interpretación crítica, en toda la hondura de su dimensión, de cómo la actividad financiera española ha correspondido y, por tanto, puede ahora corresponder, al sin número de solicitaciones y urgencias que el entramado económico y político ha venido volcando y vuelca sobre ella. Lo que no excluye que en esta intervención no procure esquematizar estas consideraciones que, por lo menos en mi ánimo, tienen un carácter más radical y existencial, y que, en buena medida, son el aliento que inspira nuestro pasado y la experiencia sobre la que debe fundarse nuestra capacidad para edificar el porvenir.

En alguna manera este comentario es también continuación de una inquietud próxima en su planteamiento, a la que dediqué las palabras con que tuve el privilegio de inaugurar, hace más de nueve años, con el Ministro Navarro Rubio, este Salón. Intenté entonces averiguar qué fuerzas e ideas habían influido sobre la Hacienda Pública española en la interpretación de su propia función y cometido. Me gustaría añadir a lo que en aquella ocasión dije que el afán perfeccionista y estático que tal vez animaba mis ideas hace unos años ha debido dar paso a un sentido más creador y realista, más imperfecto y dinámico, porque creo que todos los hombres de nuestro tiempo hemos adquirido, en la última década, una convicción firme de la movilidad del mundo sobre el que construimos y del sentido de transición que renueva incesantemente el sistema de coordenadas, que definía, con rigor casi dogmático, nuestra incorporación al tiempo y al espacio, a la historia y a las instituciones.

Sumidos en el proceso de cambio

Sería pretencioso que nadie, y menos el que os habla, pudiera atribuirse la osadía de la periodificación histórica, y es muy probable que la impaciencia de la vida lo llevara a afirmar el hito de una nueva etapa,

en un momento en el que, aunque invadidos por una sensación de cambio general, carecemos del horizonte necesario para sabernos algo más que víctimas, y agentes al propio tiempo, de una sociedad en transición.

La Hacienda clásica en la vida política y administrativa española

En modo alguno parece temerario afirmar que estamos asistiendo a las últimas jornadas de lo que la vida administrativa y política española llamó la Hacienda moderna, y que pronto no podremos recordar sino como la Hacienda clásica.

Hace un siglo y cuarto, entre 1845 y 1852, la obra legislativa y de administración de la década moderada estableció los perfiles institucionales, los esquemas jurídicos y los condicionamientos humanos que componían lo que entonces era una Hacienda moderna.

España definía así, en aquella circunstancia, un arquetipo de actividad financiera pública. Era, en primer lugar, una rehabilitación frente al sentido derrotista, que generaciones sucesivas habían alimentado ante la incapacidad para asentar la acción económica de las comunidades públicas sobre unas bases de racionalidad técnica, de eficacia y de orden administrativo. Bases todas ellas que quedaban profundamente contradichas por una experiencia negativa, raíz profunda del pesimismo vital de las clases dirigentes de nuestra Patria.

Las reformas tributarias y de la deuda pública, la Ley de Administración y Contabilidad, y las medidas administrativas de SANTILLÁN, MON y BRAVO MURILLO son, para la opinión pública española, un esfuerzo para la probidad y de perfección, y los sistemas que de ellas derivan podrían ser juzgados, a primera vista, como pura expresión de unos ideales típicamente burocráticos; en la precisión más auténtica del término.

Una primera apariencia instrumental

Un análisis sereno de la actividad financiera lleva siempre a esa primera impresión de que no es sino un quehacer meramente instrumental. Sometidos aisladamente a observación, el impuesto, el presupuesto o la deuda pública son arte, procedimiento, formas. Por eso la ciencia jurídica pudo ajustar los a normas de validez general, y la ciencia económica, en el apogeo microscópico del análisis marginal, hizo del impuesto una descomposición biológica, capaz de insertarlo, con medida precisa, en la anatomía económica de cada sujeto.

No es paradójico, por eso, que todavía en fechas recientes hayamos visto afirmaciones tan resueltamente concordantes con este criterio instrumental como las del estudio de los impuestos o de los presupuestos en regímenes políticos socialistas, o plenamente estatizados.

Esta razón instrumental tuvo adecuada representación en el mundo de los objetivos a través de la doctrina de la neutralidad financiera, como manifestación de desapasionada indiferencia ante el acontecer económico y social, abstracción que tortura a cuantos sinceramente quieren explicar el funcionamiento vivo de las instituciones.

El intervencionismo clásico y su neutralidad

Cuando, muchos años después, la crisis económica toca a rebato en las vísperas de los años 30, despertando los comportamientos públicos hacia un estado de necesaria intervención, el respeto histórico a la formulación instrumental queda servido por acumulación a la neutralidad de fines de los sistemas financieros de otros adicionales, de tipo intervencionista, pero también neutrales a la postre. La obsesión

por la prevención de los ciclos económicos y por el pleno empleo de los recursos, clave mayor de las intervenciones tras la crisis del 29 son, como puede apreciarse, afanes de corrección del ciclo o del paro. No son agentes intencionales del progreso, sino meros compensadores de la patología del sistema económico liberal.

Las medidas de política monetaria se combinaron con las fiscales, formando ese arsenal que Samuelson llamaría, más tarde, "la síntesis neoclásica", y que la ciencia recoge bajo las rúbricas de la Fiscal Policy, en América, o como Política Financiera, en los países europeos.

Una acción al servicio del esquema político de liberalismo

Bajo esta apariencia de simple instrumentalidad, nadie puede desconocer que el sistema político liberal creó una organización administrativa que era fiel consecuencia de su ideología sobre la participación del Estado en la vida económica. No es tan sólo el orden en la gestión y en las cuentas, sino la conquista de ese otro orden que la ética del liberalismo consagraba como meta para afirmar la posición del individuo ante la comunidad política.

La ética puritana de la «ortodoxia»

Todo sistema de valores requiere intérpretes y rito, y esto es lo que hemos venido conociendo hasta hoy mismo bajo ese conjunto de actitudes que en la vida financiera en concreto, y por tanto en lo fiscal y en lo monetario, se ha simbolizado en la llamada ortodoxia económica. Es éste un concepto beligerante que trata de instrumentar una vida social basándola en el cumplimiento espontáneo del orden natural como expresión óptima de la capacidad expansiva de la creación, el valor del individuo y su igualdad formal frente a los sistemas de exigencias y responsabilidades colectivas, y la intervención mínima del Estado como agente yuxtapuesto capaz de perturbar aquel equilibrio o esta igualdad.

Es tentador apreciar de qué manera estos principios han impuesto su tiranía sobre nuestros comportamientos políticos durante tan largo período histórico.

El equilibrio es conservador y estable. Nada más expresivo que el símil de la balanza, en el que se reflejaba un óptimo ideal de las relaciones entre los pueblos, y que llegó por antonomasia a calificar, a fines del siglo XVIII, la primera organización administrativa española para el desarrollo económico, a la que bautizó oficialmente así: "Oficina de la Balanza". Ella debía formar el "plan de providencias para promover el bien del Estado".

El derrotismo fiscal

Este orden equilibrado puede verse perturbado en lo fiscal por el déficit, signo de desorden y de mala administración, que al propio tiempo significa una intervención económica que es preciso minimizar al máximo.

Un largo siglo y medio de vida española se ha arrastrado sobre el déficit crónico de nuestra Hacienda, sobre nuestra incapacidad para abordar empeños consustanciales hasta con la propia supervivencia nacional y sobre los juicios derrotistas del pueblo para la eficacia de su Administración.

Tras decenas y decenas de años, sólo determinadas etapas históricas (VILLAVERDE, NAVARRO RUBIO, por no referirnos sino a aquellos que enjuiciamos ya con perspectiva), responden al principio de suficiencia que era la prueba de capacidad de una Administración y el soporte mínimo para construir cualquier

empresa política. ¿Falló el instrumento o falló la intención con que había de ser manejado? No quedará exento de sorpresa quien contemple esa viciosa y- dilatada convivencia con la anormalidad del déficit.

La tiranía del equilibrio monetario

Junto al temor al déficit, el desequilibrio monetario, obsesión agigantada hasta llegar a ver en él la amenaza de la ignominia internacional. Mantener el valor de la peseta ha sido, desde hace más de un siglo, un empeño cotidiano en el que se han volcado los primeros y mejores afanes de nuestros políticos.

No poca influencia tuvo la crisis monetaria de 1928/29 en la liquidación política de una etapa de gobierno que, desde un punto de vista económico, puede considerarse como una de las más fecundas y creadoras en la historia moderna española. Así pudo referirse Calvo Sotelo a la peseta como "índice de la capacidad moral de nuestra raza". Tal era, sin exageración, el simbolismo de los equilibrios como cuenta y medida de la eficacia política.

No extraña, en consecuencia, la prevención con que, como a remedio supletorio y de alcance, se trata de la deuda pública y del recurso al crédito, medios capaces de poner en entredicho los dos equilibrios anteriormente enunciados.

El control parlamentario como garantía

Esta ideología había de tener su lógico reflejo en el sistema político y administrativo. La versión moderna del consentimiento financiero a través del constitucionalismo parlamentario resume, formalmente, más que las opciones democráticas sobre el quehacer público, las limitaciones a la actividad del Estado. Lo mismo que los sistemas de control y liquidación de cuentas son la expresión del recelo frente a la propia administración.

Exaltación individualista

Frente a ella, el sistema jurídico tenía que arbitrar los medios para afirmar la soberanía del individuo ante un conjunto de instituciones amenazantes. He ahí la inquietud científica por la justicia fiscal y la significación de una jurisdicción especializada. Y el valor de la declaración de voluntad en los procedimientos. Y la resistencia a la pesquisa, consecuentes con la intimidad individualista que la burguesía protagoniza.

Unitarismo y centralismo

Esta aparente herramienta neutral e indiferente era también, en el fondo, una apasionada expresión de las ideas más fundamentales, sobre las que sus inspiradores pretendían construir políticamente el nuevo Estado español. Todos los cuerpos y entidades intermedios, corporaciones, comunidades territoriales, y aun los simples arrendatarios de los tributos, eran eslabones que debilitaban la cadena del poder. Por eso ésta, parecer reforma meramente burocrática, es la acción más resuelta en el proceso de la unidad y centralización del poder político. Es en 1845 cuando, al unificarse los sistemas tributarios de los reinos españoles, se hace real la unidad nacional. El liberalismo habría de consumarla en la otra de sus grandes realizaciones: el sistema ferroviario, que venció la compartimentación de la distancia.

La coetánea organización provincial y la nueva configuración del sistema municipal consuman el proceso. Es trágico apreciar cómo esta finalidad política supeditó la vida del municipio español,

configurándolo como una unidad electoral, como un coto en el juego del caciquismo y de los padrinazgos, desconociendo por completo su condición de unidad de convivencia creadora de bienes y de servicios, que sólo el Estatuto Municipal instauró en nuestra vida local.

Fácil es ver así el valor intencional de la organización de una Administración estable para la gestión directa que se prepara y capacita, incluso, conviviendo activamente el brote histórico de la Ciencia de la Administración. Con esta organización se pretende unificar el sistema de gestiones financieras dispersas a través de gastos públicos y de ingresos administrados por instituciones varias, que tan rebeldes resultaron a este ideal de unidad.

De igual manera podría advertirse la acción política beligerante con que se instrumentan las medidas para hacer realidad la movilización de la propiedad territorial. Desde los hombres de la Ilustración se veía en ella una esperanza en el mejor empleo de los recursos agrícolas españoles. La desamortización y la política de la deuda pública no podrían entenderse si se plantean sin ambientarlas en este contexto de liberalización, desvinculaciones y mayorazgos.

La influencia de las ideologías

Desde entonces, la actividad financiera española llega hasta nuestros días recibiendo sobre ese legado básico los depósitos sucesivos que sobre ella acumulan las ilusiones del pueblo, las construcciones de los intelectuales, el ideario de los políticos y el ejercicio práctico de la propia vida administrativa. Cada uno de estos aspectos merece una consideración detenida, pero en esta circunstancia habré de ceñirme a unas breves pinceladas.

La conciencia popular española

En el subconsciente de todo español vibra instintivamente represada una pluralidad de sensaciones heredadas de un ambiente irracional y tópico, pero en modo alguno desprovisto de valor sociológico y político.

El gasto público se juzga siempre excesivo. De ahí el valor popular de las austeridades.

La Deuda es un manejo de iniciados (pienso en la aureola de Mendizábal como experto en los secretos de la City).

Cualesquiera que sean los niveles efectivos de presión tributaria, la conciencia popular española siente vivamente el exceso de carga que sobre nuestros antepasados depositó el sistema tributario de Castilla, exorbitante por las empresas que hubo de financiar, y costosos por los arriendos como sistema de gestión.

¡Cuanta evocación suscita nuestra literatura clásica en esos cuadros tan conjuntados en que conviven el hambre y la alcabala!

Cree también el español de siempre que los impuestos son muchos, complejos y engorrosos. Así ocurre con la presión indirecta de hoy. Todas estas seudo-razones sirven de excusa moral en el pago de los impuestos e instrumentan una utopía de alivio y simplificación, en la que se enredan los remedios de los arbitristas y en la que también prende el esfuerzo de los reformadores que buscan el impuesto único, o como Ensenada el "medio universal".

El mesianismo fiscal

De ahí esa tercera ilusión de la reforma fiscal común a todos los programas de conquista, aunque su contenido evidencie que es una reforma, por la reforma en sí. No me resisto a recordar las breves palabras

de la carta del General Primo de Rivera a don José Calvo Sotelo, que con la fina comprensión del primero para la realidad popular de la España de los veinte, trasladaba aquel encargo casi imposible.

Y la imposición indirecta, que es también vulgarmente señal de traba. Tras ella se han formado tantas pequeñas revoluciones que las gentes de cada lugar interpretaban gozosamente, reiterando como un rito celtibérico la abolición de los consumos. No es por eso de extrañar la simplicidad con que, dejando a un lado las incidencias y las traslaciones, se incorporaron los españoles, aun con ignorancia, a esa dualidad un tanto sofisticada del impuesto directo frente al indirecto que, bajo la apariencia científica de la política distributiva, encubre una reacción primaria de su aceptación voluntaria al deber fiscal.

El exilio y la imprenta alimentaron nuestro snobismo fiscal, y los ejemplos francés e inglés compusieron nuestro pequeño "desafío", que durante siglo y medio presionó en la conciencia fiscal española.

El influjo de los intelectuales

Mitad del pueblo, mitad de intelectuales. Porque la huella de estos últimos en nuestro sistema financiero es, desgraciada-mente, corta. La recepción de las ideas inglesas de principios del XIX con el Income tax en Flórez Estrada y Canga. Las inquietudes alemanas de principios del XX que, a través de Flores de Lemus y Bernis, destacan los aspectos patrimoniales y de plusvalía y unas dosis de marginalismo tributario, a través de las traducciones de los italianos, son los trazos más destacados.

En esta cuenta habría de otorgarse también un recuerdo a la perseverante postulación del impuesto personal sobre la renta, afán viejo y repetido a través de todos los reformistas financieros que una y otra vez viene a chocar, no ya en el muro de las resistencias políticas, sino antes, en el de la infravaloración de los condicionamientos administrativos. Bien reconocía la Memoria de la Dirección General de Contribuciones que el sistema tributario y la Administración se condicionaban recíprocamente, pero poco se ha tenido esta afirmación en cuenta si se mira a la demagogia con que se han despreciado leyes discretas que, de haber sido medianamente servidas, hubieran marcado avances importantes en el camino de la eficacia y de la justicia.

Demagogias

Por eso, mueve muchas veces a perplejidad el grado de demagogia intelectual cuando suscita el afán de lo imposible. Saben bien quienes así postulan que lo que nuestras instituciones requieren no es la importación de nuevas figuras de moda, que se convertirán en ficciones deformadas si no son atendidas con los medios contables, de información, de gestión, de control y aun de cultural general. Pienso así en cada circunstancia histórica concreta para el impuesto personal sobre la renta, y tal vez, en términos que hoy parecen renovarse, en el tópico del valor añadido.

La huella científica sobre nuestra Administración fue menguada, aunque haya de reconocerse «mutatis mutandis», que no por eso se cumplió el principio cínico que años más tarde se enunciaría para la política económica de que las tasas de expansión son inversamente proporcionales a la prominencia de los economistas en el Gobierno.

Los idearios políticos

Quien acometa una observación sistemática de todos los documentos capaces de explicar una acción de gobierno desde Cádiz hasta los tiempos más recientes quedará sorprendido de la pobreza de nuestros

idearios políticos en materia financiera, y de la medida en que las grandes obsesiones clásicas (déficit y suficiencia, unidad de presupuesto, gasto y economía, orden y probidad administrativa) resumen las ambiciones de toda nueva instancia política, tan frecuentes, por desgracia, a lo largo de esos ciento cincuenta años. Constitucionales, moderados y progresistas, los partidos de turno de la Restauración, y hasta el populismo y el socialismo de la segunda República, no aportan más ideas renovadoras que las que derivan del problema agrario, ciñéndose por lo común al esquema de orden, neutralidad y equilibrio. La estabilidad presupuestaria y la limitación del gasto son, en suma, los afanes básicos con que Indalecio Prieto desarrolla su gestión financiera.

La difusión de estas ideas se ha impuesto con tal vigor en todos los sistemas políticos mundiales que, aun en el Kennedy de la Nueva Frontera pueden apreciarse bien las concesiones electorales a una ideología tan poderosa.

Añádase a esto el temor reverencial de los políticos y de sus debates ante la técnica financiera, para comprender esta pobreza de ideario ceñido, casi siempre, a un revisionismo meramente negativo y para confirmar el juicio de los historiadores como Carr de que la deficiencia económica española es simplemente la expresión de un fracaso político.

Transcribiendo en sus propios términos las palabras de Mendes France, las derechas, aquí y allí, no piensan sino en administrar con mentalidad pragmática y estabilizadora, y las izquierdas buscan la transformación como revolución sentimental, pero con incoherencia y demagogia.

La polémica proteccionismo-libre cambio

Tal vez la polémica proteccionismo-libre cambio sea la única en la que confluyó el interés de los políticos, de los intelectuales y de la opinión pública. Sangraban en ella las ansiedades de un país al que la falta de capital movía a orientar la revolución industrial -con graves consecuencias para su futuro- sobre unas bases autárquicas. No debe silenciarse su influencia en el sistema de costes y estructuras de la economía española, y a la vez su trascendencia en la configuración política del problema catalán, que tan hondas repercusiones habría de tener en la comunidad nacional entera.

De ahí recibimos una formulación básica del sistema, al que no son ajenos los nombres de Costa y don Santiago Alba, la huelga fiscal barcelonesa del Tancament des Caixes, frente a Villaverde, y la configuración de una política industrial cuyos trazos básicos aún perduran.

El empirismo político

El empirismo político inspiró la vida financiera. Las crisis, indefectiblemente asociadas a una economía de monocultivo, de capitales escasos y de antecedentes coloniales, incidían sobre algo que a la mentalidad nacional no repugnaba: la aceptación de la pobreza como uno de los ingredientes fatales del orden económico.

En algunos momentos la estabilidad de precios y salarios o la política de paro provocan intervenciones empíricas en las que los instrumentos financieros hacen inconscientemente política fiscal.

Leves son, sin embargo, los rastros de la conciencia doctrinal de los ciclos, de la mentalidad keinesiana o de un New Deal español que, tal vez, asoma en Calvo Sotelo al retorno de París.

Los grandes momentos históricos, como en Villaverde o en Larraz, significan el retorno al equilibrio, no más, ya que el sistema obligaba necesariamente a una política sumida por muchos años en la espiral de una constante inquietud estabilizadora. Por eso son contados los períodos históricos en los que España

ofrece una actitud financiera resueltamente encaminada a ser juzgada por sus resultados en favor del progreso económico y social, más que por su respeto a las reglas fundamentales de los equilibrios. Tal vez la previsión de Cambó, y su realización en la Dictadura, significan una de las pocas etapas de acción creadora en el orden económico.

La exaltación científica

Sólo un orden superior, ideal y estable como el que la reforma liberal trataba de inspirar podría merecer la devoción atenta y constante de una rama del derecho, incluso como disciplina científica - ell Derecho Financiero—, y de una disciplina peculiar entre las económicas, en las que había nacido y que en Canga Argüelles recibe la consagración bibliográfica de nueva ciencia, la Ciencia de la Hacienda.

El liberalismo y su Administración

Una actividad con perfiles tan propios justificaba una singularidad en la organización administrativa. Por eso la Hacienda Pública del Ministerio es sociológicamente distinta, no ya de los Consejos de la Monarquía absoluta, sino también del Cameralismo intencionado de la Secretaria de Despacho.

Esta Hacienda Pública vive su vida introvertida, amparada en el sentido de la inconstancia política, en el respeto a su exclusivismo técnico y en la utilización de su esquema informativo como garantía frente a las incursiones demoledoras.

Su contribución, un estilo de probidad frente al desorden y al despilfarro exagerado.

Cuando en algunas ocasiones se pretende interpretar la Hacienda Pública y su actividad en la plenitud de su dimensión, surge la confusión de la que la propia Ley de Administración y Contabilidad participa, al presentarnos, por un lado, una Hacienda que es un cuerpo objetivo, patrimonial - las contribuciones, recursos y obligaciones del Estado-, pero junto a ella aparece también esa otra personalidad interpuesta que caracteriza subjetivamente al Estado, en cuanto actúa financieramente. Véase si no cómo en nuestro sistema la Hacienda Pública es también un sujeto activo, servido y defendido por un ordenamiento especial, con sus garantías y con su capacidad peculiar de acción. Visión animista que adquiere todavía una personalidad más acusada cuando del mundo de los procedimientos o de las organizaciones pasamos al mundo vivo económico y social.

La Hacienda Pública en nuestra experiencia histórica, en la interpretación de nuestros grupos políticos, en la realidad cotidiana de los créditos presupuestarios, de las actas de inspección, de los catastros o de los recaudadores, es un sujeto vivo con sus hábitos y sus estilos, con sus hombres, con sus rutinas y sus respetos, que compone, con un rasgo vigoroso de virtudes y defectos, una parte sustancial de la realidad sociológica que es nuestra comunidad política.

La fidelidad a su modelo histórico, su sentido tradicional, lo esotérico de su técnica, lo indispensable de su función, configuran en su torno un área de respeto y merecen de todos un trato casi reverencial.

La Administración ¿sujeto político?

No quisiera por eso dejar de preguntarme si en nuestra vida pasada un sujeto tan firmemente caracterizado ha sido tan sólo la herramienta que la política o la conciencia nacional querían, o si en

alguna manera, como en la rebelión del aprendiz de brujo, sobre el largo camino histórico de los desfallecimientos colectivos la Hacienda Pública emprendió también con paso propio, firme y sosegado, su interpretación permanente del quehacer financiero, al despecho de las incidencias ocasionales, que habrían de hacerle sentir los avatares de un país convulso.

Esta inquietud enlaza con la moderna investigación científica sobre las opciones políticas, que especialmente ha sido objeto de estudio en torno al tema de las decisiones en la economía del bienestar. Los trabajos de los políticos, economistas y sociólogos, principalmente americanos (Buchaman, Down y Terny), son sumamente aleccionadores.

¿Es el presupuesto una mera integración de las funciones ordinales del ciudadano consumidor? ¿Son los líderes o las organizaciones administrativas, a veces plurales y aun contradictorias, quienes contribuyen a formar el modelo óptimo en el comportamiento público?

La Hacienda Pública, ante el nuevo momento histórico

La vida financiera española está aún sociológicamente inmersa en todo ese ambiente que queda someramente perfilado, y por eso llega a este momento histórico con un profundo afán reivindicativo. Querríamos en él hacer lo que no hicimos: revitalizar las estructuras y servirnos de los modernos instrumentos poniéndolos a contribución de los viejos problemas.

Sería pereza para los intelectuales, negligencia en los administradores y traición en los políticos si este afán de perfección, de reforma y progreso lo interpretáramos como la victoria obre las grandes quiebras del pasado y no sobre los enfrentamientos del porvenir, con nostalgia más que con responsabilidad y precisión.

"Ha llegado el momento de ajustar nuestra estructura, de mirar con ojos nuevos y de organizar el Gobierno según un plan consciente y de amplio alcance, que tenga en cuenta las nuevas necesidades de unos tiempos también nuevos." Son éstas las palabras con las que el Presidente Nixon introducía, hace tres meses, la idea de una reforma sustancial en el Gobierno del primer país del mundo. Su administración será renovada en los cuatro Departamentos de Estado, Tesoro, Defensa y Justicia, e incorporará todas las acciones de policía y fomento que dos siglos de historia han personificado en entidades administrativas y políticas especiales en cuatro grandes mundos, no de competencia, sino de objetivos: recursos humanos, desarrollo de la comunidad, recursos naturales y des-arrollo económico.

Más que en 1900, en 1940 ó 1957, la comunidad española está viviendo también una transformación en todos los presupuestos de su conducta financiera, que obligan á meditar y a preparar la adaptación de nuestros comportamientos económicos públicos a una circunstancia renovada.

Intentaré resumir esta convicción en unos breves postulados.

Somos una comunidad de progreso

La actividad económica pública tiene hoy como fin fundamental y permanente la creación activa del progreso. La libertad y la justicia son los dos objetivos ideales de los últimos ciento veinticinco años. Pero la participación en el mundo de los retos y de los desafíos, en las rivalidades de eficacia y crecimiento frente a otras comunidades se ha convertido en objetivo de una política sistemática, a la que se subordinan otros valores. Podría decirse con fundamento al contemplar nuestros movimientos migratorios internos y externos, que la comunidad política no tiene hoy razón de ser encuanto no es y está organizada como una comunidad de expansión. El desequilibrio es lo normal. El equilibrio es la anormal. El pleno empleo es un

momento de desequilibrio calculado. La estabilidad de la economía no reside ya en la consistencia cerrada de sus cuadros y magnitudes, sino en el impulso vectorial de su propia expansión.

Las ideas del déficit y de la deuda, del gasto público, del desempleo o del ciclo económico, han sido superadas en una revolución intelectual que sugestivamente describe Tobín al tratar de la acción política en la vida norteamericana de los últimos años.

Como en la Ilustración la utilidad, un nuevo norte de la acción política es la eficacia.

Inercias y nostalgias

Como la justicia o la libertad, el Estado debe asegurar la innovación y la mejora tecnológica, cuya producción ha de procurarse consciente y sistemáticamente. Ahí está ese gigantesco obstáculo que la rutina y el temor a lo desconocido suponen cuando se juzga la movilidad de los recursos productivos. Las preferencias de los románticos o de los timoratos por las producciones tradicionales y la rigidez en la adaptación de hombres y capitales a los quehaceres capaces de garantizar el progreso, son uno de los problemas con que más agudamente hemos de enfrentarnos desde esta perspectiva. Es el símbolo de la "era de la discontinuidad" que estudia Drucker.

Un nuevo orden de factores del crecimiento

Ningún recurso es más capaz de producir el progreso que la utilización inteligente, eficaz y masiva del acervo de cono-cimientos que la técnica pone a nuestra disposición. Notes por eso extraño el enfoque de que los factores de la producción han pasado a ser tan sólo los costes de la misma. La creación del progreso está en función directa de la cultura y de la técnica, que no son sólo un fenómeno circunstancial ceñido al proceso educativo, sino algo más amplio y permanente ante lo que los dogmatismos de las disciplinas, titulaciones y aptitudes han de ceder paso, no sin dificultades y resistencia, hacia un orden nuevo.

Oportunidades más que garantías

La inserción del individuo en la vida social y el gasto público que la acompaña no es tan sólo, ni con mucho, una inserción de garantía, lo que explicaba los sistemas jurídicos de protección, sino una atribución de oportunidad o de posibilidades. La Administración para el hombre se hace más compleja que la pura función de Justicia.

La solidaridad social desborda los esquemas clasistas

La solidaridad social, que ha tenido una etapa de conquista en el mejoramiento de las condiciones de trabajo, debe revisar todos los esquemas de asistencia y protección ante la idea de una comunidad que, a diferencia de la clásica, no sólo no tolera la pobreza, sino que dispensa la atención social incluso con independencia de la vida del trabajo de carácter más o menos episódico o duradero. El estudio, el ocio, la longevidad o la automatización permiten cada vez menos hablar de "repúblicas de trabajadores". La Seguridad Social y su financiación son un punto de partida que había de revisarse ante una nueva interpretación histórica de la solidaridad.

Hacer posible el cambio, objetivo político

El propio proceso de cambio, con las readaptaciones, traslados y acomodaciones humanas y materiales, ha de ser un objeto preferente de la actividad financiera y una línea de inquietud favorecida a la que el gasto público debe atender con urgencia, si no se quiere que la rémora, la rutina y el inmovilismo lastren la decisión y condicionen el progreso.

Cómo se paga el progreso

El comportamiento general ante los fenómenos de consumo y de ahorro entra, asimismo, en una nueva perspectiva, al revisar rápidamente la posición que el sistema clásico construyó sobre el arquetipo de la burguesía. El consumo de masas y los grandes fenómenos de ahorro colectivo marcan nuevos patrones de referencia para la formación de capital y sobre el sistema de beneficios de las empresas.

Anacronismo de la contraposición público-privado

Ante este nuevo horizonte, sólo el resabio clásico nos permite todavía seguir pensando en la contraposición sector privado-sector público. La gestión de una comunidad de progreso es una tarea plural y asociativa. En ella, la presencia del Estado no es decisiva por su dimensión (sector público grande), sino por su fuerza (su capacidad de impulso).

El pluralismo

Por eso, este nuevo horizonte histórico ha sido entrevisto más como la era del pluralismo, proceso en el que no es posible malgastar ninguna capacidad de cooperación y en el que es necesario que la política afiance y potencie las posibilidades de contribución de todos. Así las corporaciones locales, cuya problemática financiera adquiere ante el valor futuro de la infraestructura urbana características de gran trascendencia. Así las instituciones creadoras de cultura, universidades, fundaciones, centros de investigación, hospitales y asociaciones, cuya debilidad de medios, salvo muy contadas excepciones, es uno de los síntomas negativos de nuestro sector cuaternario.

Una reforma de la empresa hacia adelante

Así, las propias empresas, en cuya reforma no es posible pensar bajo esquemas reivindicativos y trasnochados del juego de poderes por la propiedad o el Gobierno, sino en su responsabilidad social ante la comunidad, en sus costes, en su productividad y en su capacidad creadora, aspectos que la solidaridad social hace preferentes sobre el juego interno de intereses.

Planes públicos y presupuestos

Es también esta perspectiva la que diluye el episodio histórico de los presupuestos de gastos públicos y de los planes generales de desarrollo económico como dos procesos distintos. Ambos no reflejan sino dos representaciones parciales de la función ideal de opción política, que es la elección alternativa entre los distintos fines que la comunidad puede proponerse.

La unidad de gestión económica y la simultaneidad en la formulación política de los objetivos habrán de conducir a la integración de su administración.

La internacionalidad

Los horizontes de esta cooperación desbordan además, en forma irremediable, la limitación de las fronteras. El signo y la medida del quehacer es, por tanto, el de la internacionalidad.

No hace muchos días, una conocida revista francesa recogía las ideas de Kahn presentando las empresas multinacionales, como los sujetos más capaces de progreso, por su continuidad, planificación a largo plazo, movilidad en la obtención de capitales, gestión bajo patrones de eficacia, etc. En todo caso, esta nueva circunstancia va a renovar antes o después todas nuestras actitudes financieras poniendo en trance de revisión muchas de nuestras instituciones.

Los ingresos tributarios, distintos del impuesto

En el orden tributario, la clásica distinción entre servicios públicos prestados libremente y aquellos otros provocados, o en beneficio particular de alguien en concreto, dieron lugar a la distinción de los gastos públicos en divisibles o indivisibles. La revisión de los criterios mínimos de consumo y la complejidad y medida técnica de muchos de los servicios públicos nos obligarán a revisar, en breve plazo, las áreas cubiertas por la financiación mediante impuestos, y aquellas otras que entran en la esfera de la contribución singular. Fenómenos como el del automóvil, con un sistema de peaje de circulación y estacionamiento, demuestran en qué medida servicios hasta ahora indivisibles pueden general pagos por su uso, siempre que éste se encuentre al alcance razonable de quien lo pretende y en función de las distintas expectativas de consumo.

No es por eso extraño el interés que la doctrina científica de algunos países viene prestando a un fenómeno como el de las figuras tributarias no impositivas que, por su escasa aplicación, habían quedado desprovistas de importancia.

La medida del esfuerzo fiscal

La medida de la capacidad de contribuir y de la justicia fiscal no podrá venir tan fuertemente fundada en la renta percibida. La renta gastada y la aplicación y uso de la renta en función de los objetivos del crecimiento habrán de introducir una matización fiscal mucho más acusada. El impuesto personal sobre la renta percibida considera el precio que el individuo paga al Estado por la libertad en su empleo. El sentido de solidaridad social no puede admitir la redención a metálico de las conductas que sean trascendentes para los objetivos generales.

De igual manera, la valoración del consumo y la calificación del lujo han de obligar, si no obligan ya, a una readaptación de criterios, en muchos casos anacrónicamente vinculados a las horas difíciles del empobrecimiento con que España afrontaba el fin de nuestra Guerra de Liberación.

Esta enumeración podría prolongarse a través de otra serie de características que todos pueden adivinar. La mecánica de las valoraciones y de la estimación de los patrimonios o de las rentas, la contribución pública, la privada y el ahorro de las empresas en la financiación del progreso, y los instrumentos que requiera la capacidad de gobierno para graduar las áreas de coacción, de estímulo y de penalizaciones, tienen que abandonar por necesidad un sistema inspirado en patrones absolutamente periclitados.

El valor de las organizaciones

Tradicionalmente hemos considerado los fenómenos organizativos como algo secundario junto al valor esencial y funcional de las instituciones.

José Luis Sampedro afirmaba recientemente cómo una de las mayores contradicciones del capitalismo es la de que "Occidente sigue sometido a un sistema social creado para administrar un nivel de técnica absolutamente superado por la historia".

Nueva política y nueva administración

La Administración, y su capacidad como organización para la obtención de los fines públicos, adquieren hoy, por eso, un nuevo valor.

Remedios más que competencias

Un libro reciente publicado bajo el título Management y Maquiavelo, inducía a la aplicación de la estrategia política maquiavélica al mundo de los negocios. Vivimos, sin embargo, un proceso inverso en el que la sustitución de una organización administrativa de competencias por otra de resultados y de fines obliga a imponer los métodos de gestión que la administración de negocios ha tecnificado hasta introducirlos en el mundo de la ciencia.

Organizarse dinámicamente para los resultados -lo que implica medirlos- supone una gestión por objetivos. Determinar no sólo lo que se hace, sino también lo que se. deja de hacer, condicionamientos que deben remozar muchos de los fundamentos organizativos de nuestra Administración pública.

Previsión y procedimientos

La previsión será un elemento indisociable de la gestión administrativa, y el manejo y utilización de la riqueza de información, un principio incompatible con los mecanismos presentes de estímulo e iniciación de los procedimientos fiscales y de gasto público.

Una nueva "revolución desde arriba"

Todo esto, señores, no es profecía futurista, sino aceptación de los fenómenos con que estamos conviviendo. Una vez más asoma ante nosotros el recuerdo de esa pléyade de compatriotas esforzados que, desde la Ilustración hasta nuestros días, han intentado vencer los condicionamientos y las utopías de la pobreza y la riqueza de España, para pensar que esta última se daría a quien inteligentemente la procure. Son las "revoluciones desde arriba", que tantas veces tropezaron en la incomprensión ritual de la ortodoxia clásica.

El auténtico sentido de la participación política

Pero en pocas circunstancias adquiere más plena dimensión el horizonte de esperanza de una superación de los viejos moldes de la política, que cuando se piensa que el diálogo sobre la vida pública se vuelve también anacrónico y reivindicativo, si cede a la tentación de las vacilaciones existenciales del

Estado, de las instituciones o de sus formas, accidentes a la postre cuando la riqueza de la auténtica participación política ha de consistir en que ésta pueda ejercitarse sobre las distintas alternativas, sacrificios y medios con que la comunidad nacional interpreta la conquista del progreso.

Parlamento y acción

El parlamentarismo fiscal pierde su significado de consentimiento porque la política presupuestaria no será ya la fijación de un límite a la actividad financiera, sino la preferencia por un óptimo de actuación, a cuya luz habrá de renovarse toda la mecánica de selección y valoración de los gastos públicos.

Es más: muy posiblemente la vida de las legislaturas y de los gobiernos habrá de adaptarse con periodicidad calculada a los ejercicios de gestión.

Esa es, probablemente, la alternativa política, que será capaz de producir la inserción de las generaciones disociadas, de las mayorías silenciosas y de los países reales en un proceso ilusionado de conquista.

La actividad financiera en la nueva hora

Todo ello precisa no sólo una adaptación de las instituciones, como la que en distintos puntos queda enunciada, sino una interpretación dinámica, unitaria y responsable de la posición que la actividad financiera ocupa en cada momento en la formulación y servicio de las grandes opciones políticas.

Sólo así será posible componer una marcha ordenada e infinita hacia esa tierra de promisión inalcanzable, por contraste con el orden estático de valores sobre el que se funda nuestra Hacienda clásica.

No dejan de suscitar estos pensamientos vértigo social e incomodidad intelectual, pero al contemplar estas XIX Semanas de Estudios de Derecho Financiero, su aportación a la ciencia jurídica y económica y al conocimiento de la realidad nacional no quisiera, por renovador e inconformista que parezca mi deseo, dejar de incitaros a pensar, con el rigor de método y con el bagaje intelectual que acredita la experiencia pasada, en qué medida la actividad financiera española puede y debe servir para interpretar, como principal protagonista, esta acomodación a un nuevo esquema de valores en el que nuestra organización y nuestros hombres deben anticiparse a la nueva ocasión para reafirmar su entrega y servicio y conquistar un horizonte para su renovada esperanza.

UNIÓN EUROPEA

XXXVI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Abril, 1971)

MERCADO INTERIOR, LIBERTAD DE MOVIMIENTO DE CAPITALES Y FISCALIDAD

Por

D. PEDRO SOLBES MIRA
Secretario de Estado para las relaciones con la C.E.E.

Muchas gracias. En primer lugar, agradecer a la Fundación para la Promoción de Estudios Financieros el haberme invitado a estar con ustedes, y al Secretario General de Hacienda su amable presentación, que no tiene más que ver que con la vieja amistad que por méritos de otro tipo.

Mi idea hoy no es hablar de fiscalidad, aunque a la fiscalidad me voy a tener que referir. El título que inicialmente había previsto para esta disertación era: mercado interior, libertad de movimiento de capitales y fiscalidad. Sin embargo, no quiero referirme en forma esencial a la misma porque muchos de los aquí presentes conocen los temas fiscales mejor que yo. Mi interés sería más bien dar una visión general de estos aspectos, cómo se entrelazan en la vida comunitaria actual y qué papel se está jugando en el futuro de la construcción europea.

Hecha esta primera observación, entraría casi directamente en el tema que nos interesa.

El proceso de integración europea se acelera a partir del año 1986, consecuencia posiblemente de haber resuelto tres de los grandes problemas con los que tenía que convivir la Comunidad en años anteriores. En primer lugar, la solución de los problemas de las ampliaciones; en segundo lugar, la disponibilidad de recursos financieros suficientes para enfrentarse con las nuevas políticas que la Comunidad necesita, y en tercer lugar, la modificación institucional que supone el Acta Única y que va a permitir actuar de otra forma a como se había hecho en el pasado.

El gran objetivo a partir del año 1986 es la aplicación del Acta Única. Yo la resumiría de forma muy concisa diciendo que lo que pretende es la instauración de un mercado interior, la puesta en vigor de unas políticas de acompañamiento y finalmente la modificación del sistema institucional de toma de decisiones que permita poner en marcha esa integración en el Mercado único y a que hace referencia el Acta como objetivo esencial.

Cuando España entra en la Comunidad en el año 1986, incluso unos meses anteriores ya negociamos la Conferencia Intergubernamental. El contenido de dicha Acta Única es conocido y la misma se aprueba en el mes de febrero de 1986 y tiene como objetivo esencial la puesta en vigor, como decía, de un mercado interior.

De forma progresiva y ante el tercer período del 31 de diciembre de 1992 no se define en qué consiste ese mercado interior, pero es evidente que por mercado interior no se entiende otra cosa que la libertad de circulación de mercancías, de servicios, de personas y de capitales. En el fondo no es muy distinta la definición y los elementos que ahora se plantean de lo que en 1957 se introdujo como parte del Tratado de Roma en su artículo 8.°

Yo diría que el mercado interior no es ni más ni menos que la realización del mercado común que no pudo ponerse en práctica a partir de 1957, ha quedado reducido a sus aspectos más evidentes: las restricciones comerciales y los derechos arancelarios. Resulta la negociación del Acta Única, sin embargó su puesta en vigor plantea numerosas dificultades y yo querría referirme al mínimo o como mínimo a tres de ellas: en primer lugar qué tipo de mercado interior queremos. Ese mercado único al que hace referencia el Acta Única es el mismo para los doce Estados miembros de la Comunidad, o no.

Pronto aparecen dos interpretaciones: una, consecuencia de lo que se ha dado en llamar la nueva aproximación a la integración comunitaria y que se pone en práctica por primera vez en el sector industrial. La idea básica es muy simple. Si se pretende suprimir los obstáculos a los intercambios industriales mediante un régimen de armonización, va a ser necesario mucho tiempo para llegar a un acuerdo sobre dichos procesos de armonización. La práctica demuestra que algunos tardan catorce o quince años para llegar a un resultado correcto.

Se piensa que la solución puede ser exactamente la contraria: suprimir las fronteras, suprimir ese tipo de obstáculos y considerar que cualquier norma nacional es perfectamente aceptada siempre y cuando los demás miembros no tengan ninguna objeción grave respecto al sistema aplicado por cada Estado miembro; es darle la vuelta al sistema de integración practicado hasta ese momento y como ellos aplican la normalización de productos industriales se va extendiendo a no pocos campos de la vida comunitaria. Podríamos citar algunos que son más evidentes. Por ejemplo, el caso de la Segunda Directiva sobre la Banca, en la que se dice que no es necesaria la aplicación por parte de la autoridad nacional de una Banca siempre y cuando esté legalmente reconocida en su país de origen. Evidentemente, tendrá que cumplir unos requisitos derivados de la política monetaria nacional, pero no tendrá, sin embargó, que recibir una autorización previa para establecerse.

Se intenta aplicar el mismo sistema a otro tipo de factores; sucede lo mismo en seguros, sucede lo mismo en otras propuestas.

Pero lo que me interesa destacar aquí es que esta aproximación, llevándola a sus últimas consecuencias, lleva a considerar que el Acta Única o el mercado único debe conseguirse sobre todo en base a lo que se ha dado en llamar enfoque orientado o basado en el mercado.

La aproximación, de forma más elemental, podríamos identificarla con las tesis del Reinó Unido, especialmente en el punto de la fiscalidad. Volveré a este enfoque.

Sin embargó, esta defensa realizada por ciertos países es atacada por otros. Se considera que un enfoque de este tipo va necesariamente a una disminución de la protección o intervención del Estado, haciendo inaceptable el proceso integrador que se propone.

Para esta tesis que podríamos llamar orientada o basada en el mercado, hay una segunda gran tesis de cómo debe ponerse en vigor el Acta Única y consistente en la inexención de que la supresión de fronteras no se hará si no es con un mínimo de autorización. El enfoque de dejar a las fuerzas del mercado

totalmente libres no es suficiente y hay que incluir unos ciertos esquemas de cohesión o de solidaridad.

Evidentemente, ambos enfoques reflejan la posición de unos u otros Estados miembros en función de su situación económica, pero también en función de su ideología, y todo ello hace que sea enormemente difícil llegar a acuerdos en los temas que se plantean a nivel comunitario.

En el fondo es la discusión permanente sobre la desregularización a ultranza o el planteamiento de unos mínimos sistemas de aproximación.

Estos dos puntos de vista, sin embargó, no se plantean de forma tan cruda como lo estoy haciendo yo ahora aquí. De hecho, lo que podríamos denominar la discusión teológica del modelo comunitario no está encima de la mesa. Dicha discusión nos llevaría prácticamente al impasse total. Lo que sucede es que de la aproximación pragmática de dichas tesis, dichas filosofías están subyacentes en la posición de uno u otro Estado miembro.

Vemos, por tanto, en primer lugar, que a pesar del concepto único, del Acta o mercado único, en la aplicación práctica surgen diferencias esenciales.

La segunda pregunta o el segundo gran interrogante respecto al Acta Única es la fecha de entrada en funcionamiento de dicho mercado interior.

Con criterios puramente políticos se dice en el artículo 8.° que estará finalizado para 1992. Debemos ser realistas; sin embargo, debemos mantener dicha fecha como objetivo, pero hay que ser conscientes que aun poniendo en marcha todas las normas que la Comisión propone en su Libro Blanco en 1993, 31 de diciembre de 1992, no habremos terminado con el mercado único. Hay como mínimo tos grandes problemas que quedarán sin resolver: en primer lugar, el problema agrícola y especialmente el problema de los intercambios referidos a productos con diferentes montantes compensadores monetarios, y en segundo lugar, evidentemente, los períodos transitorios específicos aplicables a España y Portugal.

Por tanto, 1992, 1993, depende cómo queramos enunciarlo, es un objetivo importante, pero debemos ser conscientes que es un objetivo inalcanzable.

Hasta tal punto me gustaría destacar ese concepto de mercado interior en la idea suscitada por algunos de que el mercado interior por sí mismo desencadena un proceso que hace irreversible el propio sistema de la integración europea. La idea es atractiva, pero yo creo que desgraciadamente no es realista. Se parte del supuesto de que la aceptación de la opinión pública y la puesta en marcha de ciertos elementos del mercado interior hacen necesario seguir adelante con el proceso; consideran que la marcha atrás es imposible y que no se puede hablar de parones en dicho proceso. Son partidarios de esta tesis aquellos que mantienen la filosofía de la integración basada en el mercado. Su tesis en el mercado nos va a imponer la integración en todo caso. Yo personalmente pienso que esta es una afirmación excesivamente optimista, y que sólo se podía hablar de una irreversibilidad de la integración en la medida en que se superen ciertos pasos que consideramos esenciales. Y entre los pasos esenciales hay, evidentemente, dos: la libertad de circulación de capitales, o de movimiento de capitales y, en segundo lugar, la armonización fiscal. Por tanto creo que es imprescindible referirse a los dos dentro de este contexto.

Libertad de movimiento de capitales. Se habla que ya hemos franqueado la dificultad fundamental para acortar una Directiva que nos permita poner en marcha la libertad de circulación de movimiento de capitales en 1990. Sin embargo, yo creo que este paso es mucho más teórico que real porque en primer lugar sólo se aplicará en 1990, por tanto, dentro de un año largo, y no para toda la Comunidad, ya que no pocos Estados miembros quedan excluidos del sistema hasta el 92 o incluso para un momento posterior en función del contexto económico de ese año, pero en segundo lugar, y esto me parece esencial, porque aunque no ha sito condicionada formalmente la libre circulación de capitales al cumplimiento de algunas condiciones, en la práctica todos somos conscientes de que o se resuelven los problemas vinculados a la

fiscalidad o va a ser muy difícil que la libre circulación de capitales se ponga en marcha en 1990, como está previsto.

Es cierto que la Directiva 369 del 88 resuelve una querella histórica en el ámbito comunitario. Yo prácticamente teste que recuerdo tratar temas comunitarios siempre aparecía una gran discusión en el mundo monetario entre los llamados «monetaristas» (entrecomillado), tato que nata tienen que ver con los monetaristas de la teoría económica, y los «economistas» (también entrecomillado), que pretendían un enfoque de cooperación monetaria radicalmente distinto; mientras que para los primeros la integración monetaria debería ser la base que permitiese una integración económica hasta el final y una coordinación de políticas económicas, era el caso básicamente de Francia, para los segundos, y cuyo mayor defensor fue siempre la República Federal, consideraban que la armonización de las políticas económicas era el paso previo para la aproximación de las monedas y para ir a una mayor cooperación monetaria o a una mayor integración del esquema monetario.

Esta discusión entre ambos países ha sito una constante en la vida comunitaria y ha tato lugar a que la evolución en el sistema monetario europeo estuviese siempre coartada por el enfoque que debería darse a su evolución futura. La idea teste el punto de vista alemán era siempre la misma: ¿Cómo queréis que avancemos más en la integración monetaria si no cumplís ni siquiera con las obligaciones mínimas del Tratado del 57, y entre ellas la libre circulación de capitales? Frente a esta posición la reacción francesa era también permanentemente la misma: ¿Cómo queréis que avancemos en la libre circulación de capitales si no hay un mínimo de armonización fiscal? Toda esta discusión se reproduce en el momento en que se discute el Acta Única y curiosamente en el momento en que estamos negociando dicha Acta Única no se avanza prácticamente nada.

Yo recuerdo que cuanto se plantean los artículos de poco contenido referentes, por ejemplo, al sistema monetario, se llega a discusiones de tipo mayor a pesar de que no decía nata que no existiese en otras normas comunitarias que estuviese aplicado prácticamente ya en el marco comunitario.

Algunas veces he citado una conocida discusión entre el entonces y todavía Ministro de Asuntos Exteriores alemán, Genscher, y el Presidente de la Comisión de Honor sobre si la traducción del ECU en alemán debería ser masculino o femenino. Esto provocó una discusión esencial que para nosotros, recién llegados a la Comunidad en aquel momento, carecía de todo sentido, hasta que ya, después de oír los argumentos de uno y otro, era evidente que lo que allí se estaba jugando era si el ECU era una moneda o era una unidad cuenta, en consecuencia, si debía ser utilizado uno u otro concepto.

Tampoco en la fiscalidad se avanza nada en el Acta Única. Es curiosa la contradicción de cómo por una parte se dice que se va a suprimir todo tipo de obstáculos, se va a aplicar una norma de mayoría en vez del sistema de unanimidad, pero sin embargo se deja toda la fiscalidad en el sistema puro y absoluto de unanimidad.

Es lógico; no parece desde ningún punto de vista en cuanto a coherencia del mercado interior; sí parece lógico, evidentemente, por otro tipo de razones a las que posteriormente me referiré.

Sin embargo, y curiosamente, desde febrero del 86 hasta este momento se ha recorrido un gran camino y yo diría que hay cambios importantes respecto a la situación en aquel momento. Por una parte existe una presión muy fuerte de, ya no sólo Alemania, también del Reino Unido, de otros países también, para que se avance en la libertad o la liberalización de movimientos de capitales, y curiosamente Francia acepta dicha liberalización de capital frente a sus posiciones anteriores; y lo mismo hace Italia a pesar de sus problemas.

No es menos cierto, sin embargo, que en ese momento se plantea por parte de dichos países la necesidad de avanzar algo más en el sistema monetario, y un país como Alemania acepta entrar en la

discusión y ya no sólo en cuanto a la revisión del propio sistema, sino también, incluso, a la posibilidad de la introducción de un «Banco central» (entrecomillado), el concepto de Banco central en el contexto europeo.

En definitiva, lo que estamos viendo es un paquete de medidas de una u otra naturaleza que deben permitir ir adelante en la integración monetaria europea.

El argumento utilizado en ese momento es que la liberalización del movimiento de capital en países como la República Federal, como Alemania, como Holanda no han creado ningún problema, ni siquiera o aún sin poner en marcha una cierta armonización fiscal.

Evidentemente, el argumento es muy discutible desde el punto de vista técnico, los puntos de partida de cada país son radicalmente distintos respecto a los de otros países en el plano monetario, pero también en el plano fiscal el tratamiento de unos y otros es enormemente distinto.

Lo que sí es cierto que a pesar de todos estos elementos se llega al acuerdo ya conocido sobre movimientos de capital en el año 1988; y todo ello sin condicionarlo formalmente como decía antes desde el punto de vista fiscal.

Si realmente en 1990 se pone en marcha la libre circulación de capitales, yo creo que habremos dado el primer paso para conseguir esa irreversibilidad de la construcción comunitaria. La libertad de circulación de capitales a corto plazo exige evidentemente una armonización de las políticas de tipo de interés. Podemos pensar seriamente que puede existir una libre circulación de capitales con unos diferenciales de interés como los que existen en el momento actual, sobre todo, además, si avanzamos en el reforzamiento del sistema europeo y se incluyen las distintas monedas de la Comunidad en una banda altamente estrecha.

¿Cuál es el margen, me pregunto yo, de las autoridades monetarias a partir de ese momento? ¿Tiene sentido hablar de unas políticas nacionales? En el fondo yo creo que todas estas preguntas, y algunas otras, que podríamos plantear no son ni más ni menos que llegar al problema de fondo y crucial de la integración europea. Es posible seguir con un proceso de liberalización sin poner en común una parte de la soberanía adoptando en común decisiones que hasta ahora, evidentemente, se han venido decidiendo a nivel nacional. Si esa puesta en común de partes de la soberanía monetaria la queremos llamar «Banco Central» (entre comillas), la queremos llamar Autoridad Monetaria, la queremos llamar cualquier otra cosa, evidentemente podemos hacerlo, pero yo pienso que un proceso de este tipo es imprescindible si al final el sistema tiene que funcionar.

Para un país como España el tema es menos acuciante que para otros. Tenemos la enorme ventaja que vamos a ver qué sucede en la película monetaria durante los años 90 y 91 sin que el tema nos afecte. Mantenemos un régimen excepcional hasta el 92; tenemos todavía un cierto margen de maniobra en la medida en que no estamos en el mecanismo de cambios del sistema europeo y, por tanto, nuestra actuación futura dependerá en gran medida de cómo vayan evolucionando los propios problemas comunitarios.

En segundo lugar, decía antes que para mí la puesta en marcha de la libre circulación de capitales es todavía un tema que teóricamente está aceptado, pero que va a depender de qué suceda con la fiscalidad en este sector. ¿Por qué? Porque es cierto que cuando se discute la libre circulación de capitales no se produce una vinculación entre la aprobación de la Directiva de movimientos de capital y la fiscalidad sobre el tema del ahorro. Sin embargo, sí que se plantea de forma muy clara la necesidad de avanzar en este camino. El propio artículo 6.° de la Directiva dice de forma muy clara que la Comisión presentará al Consejo antes del 31 de diciembre del 88 las propuestas destinadas a suprimir o a atenuar los riesgos de distorsiones, de evasión y de fraude fiscal vinculados a la diversidad de los regímenes nacional referentes

a la fiscalidad del ahorro y al control de su aplicación, para añadir a continuación que el Consejo deberá pronunciarse sobre tales propuestas antes del 30 de junio de 1989. Posteriormente, en las propias Actas del Consejo se recoge una declaración conjunta del Consejo y de la Comisión en las cuáles se vuelve a insistir en este problema, dejando claro que para evitar que los movimientos de capitales se vean afectados por consideraciones de orden fiscal, el período anterior a la aplicación de la Directiva deberá utilizarse para definir las medidas encaminadas a eliminar o atenuar los riesgos de distorsión, evasión fiscal y fraude relacionadas con la diversidad de los regímenes nacionales de fiscalidad y ahorro, y, segundo tema importante, controlar la aplicación de dichos regímenes; para ello serán tenidas en cuenta las obligaciones presupuestarias y fiscales en los diferentes Estados miembros.

Surge aquí, por tanto, ya una serie de elementos adicionales importantes que van a condicionar la definición futura sobre la fiscalidad en cuanto al ahorro en el ámbito comunitario.

Estamos, por tanto, pendientes de la resolución de un problema, y aunque no formalmente vinculado, yo creo que sí está políticamente vinculado a la libre circulación de movimientos de capital.

El primer punto que se nos plantea es, y lo dice claramente la Directiva del Consejo, la necesidad de disponer de una propuesta a la Comisión, en teoría antes de fin de año. ¿Dispondremos de dicha propuesta? Esperemos que sí. Sin embargo, y ahora lo comentaré posteriormente, la evolución de dicha propuesta puede complicarse como consecuencia de elementos adicionales que se plantean.

Sin embargo, la propuesta, que inicialmente parece relativamente simple, se complica con un elemento adicional, que es el tratamiento de los capitales, o digamos la necesidad de actuar para que no se produzcan salidas de capitales del ámbito comunitario. Es, por tanto, necesario resolver dos aspectos esenciales en la discusión sobre este punto. En primer lugar, se acepta la tesis de aquellos países que consideran que la retención no es necesaria; es el caso de los principales mercados de capital en este momento, Reino Unido, básicamente mercado de Londres, Luxemburgo; o se acepta la tesis de aquellos países, como Francia, que consideran que la retención es imprescindible. En uno y en otro caso habrá que considerar también qué sucederá desde el punto de vista de las posibles salidas de capital hacia terceros países con el problema adicional de cuál debe ser el trato vía reciprocidad u otro sistema que se dé a los movimientos de capital en el marco del código de liberalización de la O.C.D.E. y que se pueden ver afectados por las resoluciones comunitarias en función de que se adopte la decisión en uno u otro sentido.

Por tanto, el problema es difícil de resolver; responde a conceptos y elementos técnicos distintos y parece que las tesis de la Comisión irían por una retención en la fuente para, especialmente, el tema de los intereses para los no residentes de tipo medio; y evidentemente el reforzamiento de la cooperación administrativa en cuanto al tema fiscal.

Decía que sin embargo el problema se complica algo más porque la Comisión en su reflexión está llegando a la conclusión de que tal vez no se pueda tratar el tema del ahorro de forma aislada y que convendría plantear también de una vez por todas una cierta armonización en la imposición sobre sociedades. Es cierto que no se está hablando todavía de tipos ni de ningún otro elemento excepto la propia base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero ya ello supone un cambio esencial respecto al esquema mantenido hasta ahora por parte de unos y otros.

A esta posición de la Comisión ayuda el hecho de que se están planteando en otros ámbitos, como es, por ejemplo, el Estatuto de la Sociedad Europea, ciertos elementos de fiscalidad que también van a afectar evidentemente a toda la fiscalidad sobre sociedades.

En todo caso, yo creo que aquí la conclusión a la que llegamos es en cierta medida parecida a la del apartado anterior. Cualesquiera que sean las decisiones que se adopten a nivel comunitario, tanto si hay armonización como si no hay armonización, o mejor dicho, si hay armonización como si se deja libertad

de movimiento de capitales sin ninguna armonización, lo que es evidente es que se va a ver afectada de forma sustancial la capacidad de decisión futura en temas importantes de la política económica por parte de los Estados miembros. El problema se va a ver agravado, en mi opinión, sobre todo si la amortización, mejor dicho, si el sistema aceptado es finalmente un sistema de no amortización, dado que nos llevará a un esquema de la menor imposición posible, con lo que planteará problemas adicionales, especialmente como consecuencia de las dificultades que a su vez va a plantear la armonización de la fiscalidad directa, sobre todo en cuanto a pérdida de recursos en ciertos Estados miembros.

En cuanto a la fiscalidad indirecta, yo creo que las propuestas son conocidas por todos los que están en esta sala, por tanto no voy a referirme a las mismas, sino simplemente hacer algunos comentarios que me parecen de especial importancia.

La Comisión pretende armonizar tanto I.V.A. como accisas. Los términos básicos de esa armonización son conocidos, como decía. Para mí, el esquema plantea tres problemas básicos. En primer lugar, una pérdida importante de recaudación por parte de ciertos Estados miembros; en algunos casos dicha pérdida de recaudación es muy difícil de ser compensada por otro tipo de imposición, estoy pensando, por ejemplo, en el caso danés, dado que dicha caída se produce también en accisas y, sin embargo, no hay margen de maniobra para compensarlo vía imposición directa.

En segundo lugar, el proyecto de la Comisión afecta, yo diría que a hábitos sociológicos de ciertos países. Pensemos, por ejemplo, en la importancia que el tipo cero tiene en el Reino Unido, vinculado a posiciones históricas, ligadas a las tesis de alimentos baratos en el país. Ninguno de estos dos grandes temas afectan de forma esencial a nuestro país. Sin embargo sí afecta a nuestro país el tercer punto, que es el sistema de compensación. La famosa Caja de Compensación comunitaria plantea al menos dos problemas importantes: un problema financiero en la medida en que la compensación siempre será más tardía que el momento de la percepción actual de los ingresos en frontera. Y en segundo lugar -y es el tema más delicado- que o dicha Caja de Compensación funciona de forma muy eficiente, o países con saldo comercial negativo, como es el nuestro, en el que además existe un porcentaje de exportación de productos alimenticios muy superior al de la importación, la caída de recursos fiscales puede ser importante.

Aquí va a jugar un papel esencial para la decisión final que podamos adoptar, cómo funcionará dicha Caja de Compensación, tema enormemente difícil de resolver ya que si lo que pretendemos es que no exista la frontera y que, por tanto, no se produzca el control en frontera, cualquier otro tipo vía declaración o vía cooperación administrativa plantea dificultades de toda naturaleza.

En cuanto a las accisas yo diría que las dificultades son, si cabe, aún mayores. El problema de pérdida de recaudación es mayor que en el I.V.A. en algunos Estados miembros. Pensemos, por ejemplo, en el caso italiano de la gasolina.

En segundo lugar, las transformaciones que se piden son mayores dado que el diferencial de tipos es mayor que en el caso del I.V.A. con, además, un problema adicional, y es que la propuesta de la Comisión ha sido, en mi opinión, excesivamente rígida, no dando unos márgenes de maniobra que se han introducido, sin embargo, en la propuesta del I.V.A.

En último lugar, también aquí en el caso I.V.A. se van a ver afectados determinados hábitos yo diría sociológicos y casi morales. Pensemos lo que puede suponer bajar la fiscalidad para el alcohol en los países del Norte o incluso subirla en los países del Sur, lo cual plantearía problemas de otra naturaleza, vinculados a la producción y al consumo, en algunos casos en productos excedentarios de cierta importancia.

Lo que es evidente es que la armonización de la fiscalidad indirecta plantea problemas de gran magnitud. Pero en el Consejo informal de Creta, los Ministros de Economía y Hacienda llegaron a dos

conclusiones: primero, en cuanto al I.V.A. se podía avanzar en base a las propuestas de la Comisión, aunque al menos una Delegación, la del Reino Unido, planteaba un modelo alternativo nuevamente basado sobre el mercado, como reza en el Memorándum del señor Losher. Lo que pretende el Reino Unido es suprimir la frontera fiscal, mejor dicho, reducir los obstáculos fiscales en la frontera, pero, sin embargo, no producir ninguna armonización considerando que la armonización la producirá el mercado por sí mismo.

Yo creo que esta propuesta tiene al menos dos críticas graves. En primer lugar que dicha armonización por lo bajo nos puede llevar a una caída importante de ingresos en no pocos Estados miembros de la Comunidad; y segundo, y para mí sería la crítica fundamental, la propuesta inglesa no resuelve el problema, porque no pretende suprimir las fronteras. En el fondo, yo personalmente pienso que es una coartada para ir a un sistema de aligerar trámites en la frontera, pero nunca a suprimir la frontera fiscal. Y uno se plantea entonces, si no tenemos que suprimir la frontera en la Comunidad a efectos fiscales, ¿por qué tenemos que suprimirla para las telecomunicaciones, para los mercados públicos o para tantos otros temas que son de gran interés para otros países que defienden esta tesis tan clara de temas orientados con el mercado? Y se ve mucho más cuando, por ejemplo, se discute el tema de las accisas. Con las accisas es evidente que las dificultades son mayores; por tanto, en Creta los Ministros no fueron capaces de llegar a una mínima aproximación a las tesis de la Comisión y, como en el caso anterior, pidieron a la Comisión que hiciese nuevas propuestas que permitiesen avanzar en este camino. Pero, sin embargo, también aquí surgió una contrapropuesta del Reino Unido, que en este caso era exactamente la contraria del caso anterior. Lo que se pide aquí es un tipo mínimo para tabaco y alcohol, o una carga fiscal mínima para todos -en tabaco y alcohol- en todos los Estados miembros de la Comunidad y una sobrecarga fiscal adicional para los Estados miembros que lo consideren conveniente. Aquí, por tanto, no juega el mercado, porque evidentemente los intereses del país que hace la propuesta en este caso no coinciden con el libre juego del mercado.

Hechos estos comentarios, me gustaría prácticamente ir a una conclusión final: ¿Cómo vemos este conjunto de medidas cara a la Presidencia española? Yo creo que en los meses que vienen nuestra responsabilidad -también la de los griegos, también la de los franceses- va a estar muy centrada en un punto que considero esencial: cómo conseguir que la Directiva de Movimientos de Capital se ponga en marcha en 1990 sin crear excesivas dificultades en el ámbito comunitario. Ello nos va a exigir resolver los problemas fiscales, planteados por la libre circulación de capitales y ello exige que, por tanto, se dedique de forma preferente el semestre español en el ámbito fiscal a trabajar sobre la propuesta que la Comisión debe en algún momento remitir al Consejo.

Así debe ser por las necesidades de la integración, pero también por las obligaciones que los propios Ministros aceptaron en su momento, cuando decidieron que debe tomarse posición sobre estos temas, sobre estas propuestas, antes del 30 de junio de 1989.

Evidentemente, los restantes temas, el I.V.A., la armonización de las accisas, cualquier nueva iniciativa que se pueda plantear sobre sociedades, yo diría que serán temas de segundo nivel comparados con éste durante el período próximo, lo cual no quiere decir, ni mucho menos, que deben ser abandonados.

Para mí la armonización fiscal, como decía antes, es el segundo paso necesario en ese proceso de irreversibilidad de la constitución europea. Si en algún momento fuésemos capaces de poner en marcha de verdad la libertad de movimientos de capital y de conseguir una armonización, estaremos en el proceso adecuado de una integración europea de acuerdo con el modelo que este país tiene en la cabeza. Si no fuese así, nos podemos encontrar que en unos años no estemos más que en una zona de libre cambio para productos industriales y para servicios con un efecto muy negativo para aquellas sociedades, aquellos

países, que tienen más dificultades en un modelo de este tipo. Yo pienso que incluso, además, una alternativa de esta naturaleza pondría en tela de juicio toda la integración comunitaria, porque no creo que algunos Estados miembros acepten este sistema como el sistema o como el modelo viable de la integración que deseamos.

Esto es todo, muchas gracias.

UNIÓN EUROPEA

XLVIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Noviembre, 2001)

LA DIRECTIVA SOBRE FISCALIDAD DEL AHORRO

Por

D. FRANCISCO JOSÉ DELMÁS GONZÁLEZ
Inspector de Hacienda del Estado
Dirección General de Tributos

I. INTRODUCCIÓN

El antecedente y la razón fundamental de que se haya considerado necesario elaborar un texto en el ámbito de la Unión Europea que regule la fiscalidad del ahorro, ya se anticipó en el año 1988 con la aprobación de la Directiva 88/361/CEE de 24 de junio sobre la liberalización de los movimientos de capital, en cuyo apartado 5 del artículo 6 se señalaba que la Comisión presentaría al Consejo, a más tardar a 31 de diciembre de ese año, propuestas destinadas a suprimir o atenuar los riesgos de evasión o de fraude fiscal. Se presentó una propuesta el 10 de febrero del año 1989.

El debate sobre la propuesta no cristalizó en nada positivo y los debates se retomaron con una nueva propuesta que se presentó el 20 de mayo de 1998, ya con un impulso político más decidido y enmarcado en lo que es conocido como paquete fiscal, que comprende el Código de Conducta y la Directiva de intereses y cánones.

Como hito temporal determinante hay que referirse al Consejo Ecofin de 26 y 27 de noviembre del año 2000 donde se aprobaron las líneas esenciales básicas de lo que será la futura Directiva de la fiscalidad del ahorro.

Hay que señalar que la propuesta de 1998 ha quedado desnaturalizada por los debates que han tenido lugar en Bruselas desde esa fecha, por lo que ha sido modificada por la Comisión. En efecto, el Colegio de Comisarios presentó un nuevo texto adaptándolo a las líneas esenciales aprobadas por el Consejo Ecofin de 26 y 27 de noviembre de 2000 el pasado 18 de julio de 2001.

La propuesta en principio se limita a los pagos transfronterizos realizados a las personas físicas con residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, no resultando aplicables a los residentes ni a los de terceros pa\ses no pertenecientes a la Unión Europea.

Para los residentes resultarán aplicables las normas internas, mientras que para los residentes en terceros países diferentes de los Estados miembros de la Unión Europea se aplicarán los convenios

bilaterales para evitar la doble imposición y en defecto de los mismos las normas dictadas de carácter interno para delimitar el tratamiento tributario de los sujetos pasivos por obligación real.

El objetivo inicial perseguido por la propuesta del año 1998 era garantizar unos ingresos tributarios mínimos al Tesoro de cada uno de los Estados miembros al tiempo que se sientan unas bases mínimas para terminar con la estrategia desfiscalizadora iniciada hace tiempo ya por todos los Estados con vista a hacer atractiva la afluencia de capitales externos; paralelamente se pretende reconducir a una situación más equilibrada el tratamiento tributario de las diferentes fuentes de renta.

Ahora se ha evolucionado en el objetivo y ya no es obtener una tributación mínima, sino asegurar la tributación efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad. La norma sólo se aplicará a los no residentes personas físicas de la Unión Europea. Es preciso resaltar unas ideas básicas: se trata de pagos transfronterizos realizados a personas físicas con residencia en otro Estado miembro y en segundo lugar, es determinante el concepto de interés que resulta aplicable, es decir, el ámbito de aplicación de la Directiva.

La tributación efectuada se apoyará sobre la base de un intercambio de información fluido de carácter electrónico entre Administraciones tributarias; si bien durante un plazo de 7 años, que coincide con la duración del régimen transitorio previsto en la futura norma, Austria, Bélgica y Luxemburgo practicarán una retención a cuenta respecto de las rentas que se obtengan por residentes en otros Estados de la Unión Europea.

Una vez finalizado ese plazo, dichos Estados deberán remitir información en las mismas condiciones que los otros Estados de la Unión Europea.

I.1. Problemas a solventar o que se han resuelto en la discusion

1. El objetivo era salvaguardar los problemas que tienen ciertos Estados con el secreto bancario y dar un plazo o una solución a dichos problemas.
2. Los problemas derivados del desarrollo del euromercado fundamentalmente en la City londinense, con el tratamiento que se da a los instrumentos de deuda negociable se resuelve esta cuestión.
3. Riesgo de deslocalización del ahorro con el efecto desplazamiento hacia otras zonas o territorios que no tengan ese tipo de sistemas, ya bien sea en la propia Europa o fuera de ella, de ahí la importancia de debatir con terceros Estados y por supuesto con zonas o territorios dependientes de los Estados miembros de la Unión Europea.
4. Distribución de los ingresos fiscales que se obtendrían por determinados Estados que no aplican el sistema de intercambio de información en una primera instancia (Bélgica, Austria y Luxemburgo).

I.2. Elementos básicos a considerar en el análisis técnico

En primer lugar en cuanto al ámbito de aplicación hay que determinar qué se entiende por intereses; en segundo lugar, hay que proceder a evaluar el proceso de intercambio de información, elemento determinante y nuclear que conforma la virtualidad del futuro texto.

El objetivo básico es que las administraciones tributarias de los Estados obtengan informaciones de las rentas del ahorro que obtengan sus residentes más allá de sus fronteras, a tal efecto se ha establecido un régimen transitorio y unos mecanismos que intentan conciliar los intereses de todos los Estados.

II. DESARROLLO DE LOS ASPECTOS TÉCNICOS

II.1. Ámbito de aplicación

Concepto de intereses

En primer lugar hay que precisar qué es lo que se entiende por intereses a los efectos de la aplicación de la Directiva.

En este aspecto hay que considerar que las líneas básicas que se han marcado en el texto han sido bastantes exhaustivas de lo que debe considerarse dentro del ámbito de aplicación, así se consideran los intereses pagados o contabilizados relativos a créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca, por una cláusula de participación en beneficio del deudor y el rendimiento de fondos públicos y obligaciones, incluidas primas, lotes, etc. Los recargos como es tradicional en los convenios por pago atrasado, no se consideran intereses; igualmente, se consideran intereses los intereses devengados relativos a los productos mencionados, los intereses capitalizados, los rendimientos distribuidos por instituciones de inversión colectiva de distribución, invertidos en activos de renta fija; los rendimientos distribuidos por instituciones de inversión colectiva mixtos, a los que se aplicaba el sistema de transparencia fiscal; instituciones de inversión colectiva de capitalización cuando tengan al menos un 40% del activo invertido en productos de renta fija, este límite se reducirá a un nivel por determinar al término del período transitorio, etc.

II.2. Sistema de intercambio de informacion

Se aplicará con todas sus consecuencias desde la entrada en vigor de la Directiva tanto durante el período transitorio como al término del mismo de forma plena. El agente pagador situado en un Estado miembro que practique el sistema de intercambio de información transmitirá información a las autoridades competentes de ese Estado; ello es lógico puesto que el agente pagador debe relacionarse con la que es su Administración tributaria. Esta Administración tributaria transferirá los datos a las autoridades competentes del Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo.

Los datos a transmitir por el Agente pagador relativos a la identificación de beneficiario efectivo son:

– Datos obtenidos en el procedimiento de identificación.
– Número de cuenta del beneficiario (o identificación del título).
– Identificación del agente pagador.

Durante el período transitorio la información se transmitirá sin reserva de reciprocidad, esto es así porque tanto Bélgica como Austria como Luxemburgo durante un plazo de siete años desde la entrada en vigor de la Directiva van a ser receptores de información, pero como ellos van a aplicar el sistema de retención a cuenta no van a transmitir información. El hecho que genera el procedimiento de intercambio de información será la transferencia, rescate o reembolso del instrumento al que correspondan los intereses. Para salvar el problema en determinadas legislaciones de la Unión Europea se posibilita que los Estados miembros tengan la posibilidad de recurrir a la anualización de los intereses acumulados durante un período que no podrá superar un año aún cuando no produzca ninguna transferencia.

La transmisión de la información será al menos una vez al año con referencia a un ejercicio y se transferirá en un plazo de seis meses siguientes al ejercicio fiscal.

Se establece un mínimo de contenido de información con arreglo al siguiente cuadro:

	Productos	Productos
a)	1) Intereses pagados	Importe de los intereses
b) c)	2) Fondos de inversión de distribución – Fondos invertidos exclusivamente en productos con tipo de interés – Fondos mixtos	Importe global de la distribución
d)	3) Rendimientos de los productos de capitalización (intereses acumulados para el lavado de cupones y las obligaciones cupón cero)	Importe de los intereses determinados por el enfoque de la transparencia (look through) o importe global de la distribución
e)	4) Rendimientos relativos a fondos de capita-lización que tienen más del 40% de su activo invertido en productos con tipo de interés (al término del periodo transitorio este porcentaje se reducirá a un nivel por determinar)	Importe global de las transferencias, rescates o reembolsos de instrumentos de deuda negociables Importe global de las transferencias, rescates o reembolsos de los valores o participaciones de los fondos en cuestión.

II.3. Sistema de retencion a cuenta

Determinados Estados (Austria, Bélgica y Luxemburgo) van a aplicar un sistema de retención a cuenta sobre una base imponible que coincide con la magnitud de información de la fuente de renta que deben transmitir los Estados, durante los tres primeros años aplicarán una retención del 15% y algunos el 20%. El porcentaje de ingresos a transferir al Estado de residencia será del 75% correspondiendo el 25% restante al Estado miembro del agente pagador.

II.4. Agente pagador

En la propia propuesta de Directiva se define como todo operador económico responsable del pago de intereses para el disfrute inmediato del beneficiario efectivo con independencia de que sea el propio deudor del capital que devengue los intereses o el operador al que el deudor o el beneficiario efectivo hayan encomendado la labor de abonar los intereses, siempre que dicho operador económico esté establecido dentro de la Unión y fuera del Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo.

En definitiva esta definición tan compleja quiere decir que se considera como agente pagador la entidad financiera más próxima al cliente o aquélla que se ocupa de abonar en cuenta los intereses en favor del beneficiario efectivo, así se considera que en la mayoría de los supuestos el agente pagador será una entidad financiera.

Puesto que hay determinados sujetos a los que no se aplica la Directiva, el agente pagador deberá plantearse una serie de cuestiones respecto del posible beneficiario efectivo de cara a la aplicación o no de la Directiva. Así el agente pagador tendrá que preguntarse si es una persona física el beneficiario efectivo, en cuyo caso se aplicará la Directiva. Si se trata de una persona jurídica, la Directiva no se aplicará, si se trata de una entidad sujeta a gravamen con carácter general en la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Estado, la Directiva no se aplicará. Si se trata de una institución de inversión colectiva

coordinada, la Directiva tampoco se aplicará. En este último caso, en esta fase queda fuera del ámbito de aplicación la renta que perciba la institución, no obstante una vez se perciba la renta por el beneficiario, será en ese momento cuando quede dicha renta dentro del ámbito de aplicación de la Directiva.

Si el interés se paga a cualquier otra entidad, dicha entidad se convertirá en agente pagador; es el supuesto de las sociedades personalistas, sociedades de transparencia fiscal, partnership en otras jurisdicciones.

II.5. Instrumentos de deuda negociables

En determinadas emisiones de valores de renta fija, entre ellos los que se negocian en Londres, en general, los contratos de emisión de instrumentos de deuda negociables incluyen una cláusula de redondeo en virtud de la cual el emisor se compromete a entregar a los inversores un interés libre de impuestos, es decir, si hay impuesto se eleva el importe al íntegro de manera que el inversor no asuma ningún tipo de contingencia por cambios en la legislación fiscal.

La mencionada cláusula de redondeo va acompañada de una cláusula de amortización que permite que el emisor amortice la deuda anticipadamente, para de esa forma evitar la asunción de un impuesto que no le interesa y que encarece la financiación. Lo que se permite con esta cláusula es excluir del ámbito de aplicación de esta Directiva los intereses correspondientes a estos instrumentos de deuda negociable en los que puedan existir este tipo de cláusulas para evitar distorsiones en los mercados, si bien se incluyen todas las emisiones con carácter general, existan o no tales cláusulas.

Por tanto se ha propuesto la aplicación de esta cláusula a todos los instrumentos de deuda tanto si es el agente pagador del emisor quien paga el interés como si es el del beneficiario efectivo e, independientemente, de que dicho agente pagador se encuentre en un Estado miembro que practique el intercambio de información o la retención en cuenta.

La exclusión con determinados matices comprende la duración del período transitorio.

II.6. Residencia e identificación del beneficiario

Se trata de dos aspectos esenciales del funcionamiento de la directiva.

En cuanto a la *residencia* hay que distinguir dos momentos temporales. Como el objetivo era no establecer demasiadas cargas para los agentes pagadores, se distinguen dos situaciones, relaciones contractuales existentes a 1 de enero de 2001 y relaciones contractuales efectuadas con posterioridad a dicha fecha.

Para las primeras (situación previa a 1 de enero de 2001) el agente pagador establecerá la residencia del beneficiario con arreglo a los elementos de que disponga: normativa vigente de su país; asimismo deberá considerar lo dispuesto en la Directiva 91/308/CEE, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales. En este sentido, hay que señalar que en el artículo 3 de la Directiva mencionada se especifica que los Estados miembros velarán para que las entidades de crédito e instituciones financieras exijan mediante un documento acreditativo la identificación de sus clientes en el momento de entablar relaciones de negocios, en particular cuando abren una cuenta o libreta u ofrecen los servicios de custodia de activos.

Para las relaciones contractuales establecidas a partir de la entrada en vigor de la Directiva el agente pagador, la entidad financiera, establecerá la residencia de acuerdo con lo siguiente: certificado de residencia fiscal para las personas que presenten un pasaporte comunitario cuando se declaren residentes

en un Estado tercero o bien justificante de domicilio en los demás casos.

En cuanto a las reglas de *identificación*, es decir, la prueba de identidad del beneficiario se aplicará el procedimiento siguiente:

Para las relaciones previas a la entrada en vigor de la Directiva el agente pagador establecerá la identidad del beneficiario, nombre y dirección con arreglo a los elementos de que disponga (mismos elementos anteriores), normativa vigente en el Estado y la Directiva 91/308/CEE. En cambio para las relaciones contractuales establecidas a partir de la entrada en vigor de la Directiva el agente pagador establecerá la residencia del beneficiario con los siguientes elementos: nombre, dirección y número de identificación fiscal o similar o a falta de éste fecha y lugar de nacimiento. A tal efecto los Estados miembros podrán fijar las normas mínimas aquí mencionadas y procedimientos suplementarios que consideren pertinentes.

III. DESARROLLO DE LOS ASPECTOS POLITICOS Y TECNICOS. CUESTIONES PENDIENTES

Hay tres cuestiones nucleares básicas que conforman el actual debate de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro:

1. Etapas del proceso negociador.
2. Aspectos operativos.
3. Negociaciones con terceros países.

III.1. Etapas del proceso negociador

Se ha diseñado el siguiente calendario hasta la aprobación de la Directiva:

1.º Presentación de la propuesta de Directiva por parte de la Comisión: 18 de julio de 2001.
2.º Adopción por parte del Consejo de un mandato formal de negociación para la Comisión: 16 de octubre de 2001.
3.º El acuerdo de principio del Consejo sobre el texto de la Directiva, vistos los dictámenes del Parlamento y del Comité Económico y Social. Diciembre 2001.
4.º Finalización de los trabajos sobre el formulario normalizado para el intercambio de información. Marzo 2002.
5.º Ultimación de las negociaciones con terceros países y con los territorios dependientes asociados. Junio 2002.
6.º Adopción por el Consejo de la Directiva. Diciembre 2002 de forma conjunta con los otros elementos del paquete fiscal.

II.2. Aspectos operativos

En el Consejo Ecofin celebrado el 26 y 27 de noviembre de 2000 se acordó que se estudiaría la aplicación técnica de procedimiento de intercambio de información en el marco de un grupo ad hoc creado con posterioridad al acuerdo sobre el contenido esencial de la Directiva, paralelamente a los debates con los Estados terceros.

En los debates mantenidos hasta el momento los Estados miembros coinciden en los siguientes principios:

– El intercambio de información debe realizarse por vía electrónica.

– El formato será normalizado para facilitar el cotejo de informaciones por parte del país receptor.
– Debe basarse en los trabajos de la OCDE.
– Debe trabajarse en el diseño de un formato normalizado.
– En cuanto a la transmisión de datos la Comisión está examinando la viabilidad de un sistema común de tratamiento y transmisión de datos, considerando la necesidad de que en su caso participen terceros países.

El estudio de estos aspectos operativos deben finalizar en marzo de 2002.

II.3. Negociaciones con terceros países

Aspecto básico del debate ya que determinados Estados de la Unión Europea (Austria, Bélgica y Luxemburgo), vinculan el otorgamiento del visto bueno a la Directiva a que se adopten medidas equivalentes por los Estados Terceros.

Estos Estados se encuentran definidos con el mandato negociador recientemente aprobado por el Consejo Ecofin y son: Suiza, E.E.U.U., Mónaco, San Marino, Liechstenstein y Andorra.

El aspecto negociador de la Comisión debe centrarse en hacer el ver el interés a estos Estados en establecer un sistema ágil de intercambio de información, pero por el volumen de residentes sólo lo hace interesante para Estados Unidos y Suiza, puesto que para San Marino, Mónaco, Liechtenstein y Andorra la incidencia del intercambio de información es irrelevante para ellos; considerando además que en algún caso su sistema tributario en esta materia es muy laxo, por lo que habrá que buscar contrapartidas de otro tipo para forzarles a buscar un compromiso en la adopción de medidas equivalentes.

IV. CONCLUSIONES

El debate sobre la propuesta de Directiva en lo que se refiere a los aspectos técnicos se encuentra prácticamente resuelto, quedan los problemas políticos derivados de la posible adopción de medidas equivalentes por otros terceros Estados. En este sentido la Comisión y la Presidencia del Consejo deberán proceder con mucha cautela debido a la situación existente y la vinculación que esgrimen los Estados afectados respecto de la situación o compromiso que pudieran adoptar lo terceros Estados y por supuesto es preciso considerar la importancia de la situación de los territorios dependientes de Estados de la Unión Europea que deberán implantar el mismo sistema que el país del que dependen.

OTROS TEMAS

XXI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Abril, 1973)

EN TORNO A LA REVOLUCION TECNICA

por el

EXCMO. SR. D. JESÚS PABÓN SUÁREZ DE URBINA
Catedrático de Historia Universal Contemporánea,
Director de la Real Academia de la Historia

Deseo (por eso me veis aquí) complacer a vuestro admirable Presidente, mi entrañable amigo el conde de Bugallal. Deseo, a la vez, acertar en esta disertación de clausura de vuestra XXI Semana de Estudios.

Considero el material de esa Semana: conferencias, coloquios, comunicaciones. Advierto el contenido: en torno a un enunciado común - "Financiación de la empresa" - se han abordado muy graves y actuales problemas de nuestra vida. La empresa en sí, grande, mediana y pequeña. Los modos de: sustentación de esas empresas: autofinanciación, financiación bancaria, subvención presupuestaria, financiación extranjera. Y luego, la gran serie de cuestiones consiguientes: económicas, mercantiles, monetarias.

En definitiva, habéis laborado en torno a los problemas - a la problemática económico-financiera - de nuestro tiempo, de un tiempo dado, de un tiempo histórico.

¿Qué puede deciros el profano en esos saberes, dedicado a la Historia por profesión y por vocación? Puede deciros algo - intentar decirlo al menos - respecto al tiempo histórico que produce vuestra problemática; esto es, al marco que encuadra el lienzo en que trabajáis. Se trata de una tarea común a cuantos estudian historia contemporánea, reciente, actual; yo, modestamente, soy uno de ellos.

Mirad. Todos nosotros percibimos con lucidez los aciertos y los errores de nuestros antepasados de hace un siglo: lo que se hizo y debió omitirse; y lo que se omitió y debió hacerse. Es bien fácil: porque lo dominamos, en conjunto y a distancia, con eso que se llama " perspectiva histórica". Ellos, nuestros antepasados, no la tenían, porque estaban inmersos en esos sucesos, en un presente que para nosotros es pasado. Pascal escribió: "El hombre es un medio entre dos extremos: la excesiva distancia como la demasiada proximidad, le impiden la visión." Voltaire, tras haber escrito *El siglo de Luis XIV*, dijo: «No puedo escribir la continuación porque, como la viví, no sé lo que pasó; es, para mí, vida y no historia.»

Hay un esfuerzo lógico en el hombre: vivir la vida como si fuese ya historia: actuar en el presente dominándolo como si fuese pasado, conocido, experimentado, abarcable y abarcado. Eso a lo que tantas veces aludimos al decir: "Salgamos de los árboles para ver el bosque."

En ese empeño no puede decirse - no puedo yo decir ahora - nada nuevo. Se trata de recordar ordenadamente lo que todos sabernos de sobra.

Y es bueno que sea así. Esto que llamamos una "conferencia" sólo se logra cuando algo vago pero profundo, misterioso pero cierto, une al que habla con quienes le escuchan, y resulta, en definitiva, una tarea realizada en común.

Primera cuestión: ¿Cuál es, históricamente, nuestro tiempo? En cualquier libro - de investigación o de vulgarización - se nos afirma que vivimos en "la segunda revolución industrial".

La enunciación —impropia e insuficiente— es útil. Quiere decir que hubo una primera revolución industrial, ya pasada, que podemos conocer con perspectiva histórica y que puede servirnos de antecedente.

Como antecedente, por todos archisabido, es muy poco lo que necesitamos decir de él. La primera revolución industrial -la revolución industrial propiamente dicha- se produjo, dice Landes, el economista californiano, a consecuencia de tres cambios. El esfuerzo del hombre fue sustituido por el de la máquina, y se pasó de lo manufacturado a lo fabricado. La energía animada -animal, del hombre y del bruto- quedó reemplazada por la inanimada: el calor, el vapor, la electricidad. Las primeras materias vegetales o animales se vieron aumentadas con las primeras materias minerales.

Las consecuencias de esa revolución - los males y los bienes, las correcciones aplicables al maquinismo- fueron estudiadas por el socialismo utópico, por el "socialismo científico", por el anarquismo y el sindicalismo, por el cristianismo social. Cosa sabida: de primer año o de curso preparatorio.

Esa revolución empieza en el siglo XVIII con los comienzos de la industria textil. Se da por acabada en el siglo XIX, cuando, tras la solución del problema del alumbrado -victoria de la lámpara incandescente-, se desarrolla la gran industria eléctrica y, paralela o inmediatamente, otras grandes industrias. También esto es de primer año.

Pero esa acotación en el tiempo responde a una observación del historiador, del profano. Que aquí se establece por su cuenta.

Toda esa inmensa revolución industrial tiene una base científica muy escasa. Es producto - dice Barraclough, sucesor de Toynbee en la Universidad de Londres- de un trabajo laborioso, de una experimentación práctica y lenta; en definitiva, de los inventores y de los inventos. El pararrayos de Franklin, la máquina de hilar de Hargreaves, la bombilla de Edisson, le parecen -cualesquiera resulten las aplicaciones posteriores- unos inventos de otros tantos inventores. Franklin inventó el pararrayos -como las gafas bifocales y la armónica- a base de experimentos personales: el pararrayos lo manejaba en la tormenta como un paraguas: no podía apreciar el progreso porque la carga eléctrica le hacía perder el conocimiento, y el prodigio estaba en que no muriera electrocutado.

La segunda revolución es, así enfocada, fácil de definir: la Industria se encuentra con la Ciencia, y ese encuentro produce la Técnica. Por eso, mejor que "segunda revolución industrial" se la llama "revolución científica" o "revolución técnica".

Nada nos importa, ahora y aquí, determinar quién impulsa a quién; esto es, si el desarrollo de la Física promueve la gran industria eléctrica, o si las exigencias de esta industria en crecimiento mueven a los físicos.

El fenómeno a registrar es otro. Aquí o allá, antes o después, los inventores van dejando paso a los hombres de ciencia: sabios, equipos, centros de investigación, laboratorios, universidades: el descubrimiento, su aplicación, los nuevos materiales y fuentes de energía, la producción en gran escala. Todo eso requiere ciencia. Pero, en contraste con la invención, es particularmente dilatado el período previo. Si preguntamos por los orígenes de la radio al historiador de la ciencia, le oiremos una larga

explicación: Física de Helmholtz, a lo largo del siglo XIX; física de su continuador Hertz; escuela holandesa de Lorentz; escuela italiana de Righi, etc. Todo ello concluye en un descubrimiento sencillo y un perfeccionamiento constante. Entre el descubrimiento y la tercera fase -producción en gran escala- es preciso un largo plazo.

Pero lo que todos sabemos mejor es esto: la Ciencia, en nuestro tiempo, progresa, no sólo en nuevas aplicaciones, sino en la propia renovación. Insistamos: no es que la Física progrese: es que ha cambiado o ha pretendido cambiar desde la Física de Newton a la Física de Einstein.

Los hombres de mi tiempo hemos conocido -visto, oído, conversado, acompañado- a Albert Einstein.

En 1914 dio a conocer su teoría de la relatividad generalizada. Entre 1920 y 1924 dio a luz la teoría de la relatividad restringida. En 1925 se le otorgó el Premio Nóbel de Física. Su teoría de la relatividad es difícil de entender y de admitir; fue, y siguió siendo, discutida: nuestro sabio don Julio Palacios llegó al final de su vida combatiéndola.

El parecer del historiador en el caso -que lo tiene- no interesa a nadie. A todos interesan, en cambio, las consecuencias de una fórmula obtenida en la relatividad restringida. La fórmula reza: cada M (masa) posee una E (energía) igual a mc2. La fórmula -escribe un físico comentarista- es célebre y casi mágica. Asegura que la masa (la materia) puede transformarse en energía. Anuncia una posibilidad: la de desintegrar la materia.

El problema pasa a la escuela italiana de Enrico Fermi. Fermi, en 1928 publica su Introducción a la física atómica. Desde 1932 se da al estudio de la física nuclear. En 1938 recibe el Premio Nobel. En 1939 se incorpora a la Universidad norteamericana de Columbia. Vísperas de la segunda gran guerra.

La segunda gran guerra -toda guerra moderna- promueve un desarrollo de urgencia, científico, industrial, técnico. Por lo luego sabido, desde 1940 laboran en dirección semejante os dos equipos beligerantes. En 1943 -según lo leído-, el equipo aliado trabaja en los Estados Unidos. La primera prueba se realiza en Nuevo Méjico el 16 de julio de 1945. En la Conferencia de Potsdam se acuerda –no por unanimidad– utilizar el arma contra el Japón. Caen las bombas atómicas sobre Hiroshima y Nagasaki. La experiencia se continúa en la explosión subacuática de Bikini. La primera bomba H se ensayó en el Pacífico en 1952.

Nuestra revolución técnica cuenta con una base científica importante, incluso con una nueva física.

Aquí, un breve intermedio. La revolución técnica -como la revolución industrial- crea unos problemas. No problemas industriales, científicos y técnicos, encerrados en el área propia, sino problemas humanos, nacionales, mundiales, que son históricos y afectan, en primer término, a los hombres y a los pueblos civilizados que han producido la técnica.

La industria y la ciencia aumentaron sin cesar el poder del hombre. Cuando la ciencia alcanzó la desintegración de la materia, el filósofo belga Emmanuel Mounier escribió: "He aquí que, en el camino, nos esperaba una gran sorpresa: hemos adquirido un poder único, inverso de todos los demás: el de acabar con la Humanidad; esto es, con su poder de crear poderes. ¡Solemne momento !".

El hombre pone en marcha la técnica, pero ¿podrá dominarla y detenerla? Se recuerda invariablemente la leyenda del aprendiz de brujo, tema de la balada de Goethe, del poema sinfónico de Dukas, de los dibujos animados de Walt Disney. El aprendiz, ausente el maestro brujo de la tienda, pronuncia las palabras mágicas que convierten la escoba en un ser animado. Pero luego ha olvidado las palabras que la detienen, ponen fin a su movimiento, y la vuelven a su quietud de instrumento.

El hombre puso en marcha la técnica. Los problemas de nuestro tiempo parecen responder a una insubordinación de la técnica respecto al hombre.

De menor a mayor, el primer problema es el del ritmo. Al estudiarlo -yo, como todos- recurrimos a lo

escrito por Karl Lorenz, el naturalista y sociólogo austriaco, que lo considera "una plaga".

Vivimos una gran competencia comercial. Es preciso producir más rápidamente, mejor y más barato. Se trata de una guerra económica. Cuanto el hombre civilizado adquiere -automóvil, lavadora, refrigerador, disco- resulta viejo, atrasado, superado, a poco de ser adquirido. Ya no le sirve. O le sirve mal.

La causa -para Karl Lorenz- es clara. El ritmo de la producción técnica es superior a la capacidad de asimilación del hombre. El individuo se siente absorbido por la aceleración de lo técnico. El mundo civilizado se ve rebasado por el resultado de sus descubrimientos. En la realidad mencionada y cotidiana, el consumidor vive en la zozobra.

Conocemos las respuestas. La técnica no ha nacido ni puede vivir por sí: habrá de contar con la ciencia y con el hombre de ciencia; se someterá a las leyes de la economía o no podrá subsistir. En la técnica están los gérmenes de su limitación, todo eso que se llama el canon, el módulo, la administración. En cualquier caso, se alcanzará una situación límite en que la Economía -con mayúscula- acabará por imponerse.

Lo que a Karl Lorenz le preocupa como problema es el "entretanto". Entretanto, ese ritmo de la renovación interrumpe la continuidad, rompe la tradición.

"Tradición, del verbo tradere -escribió Unamuno-, es lo que pasa de unos a otros y sirve de sustento al perpetuo flujo de las cosas."

Pero si ningún descubrimiento se impone y estabiliza, fallará ese sustento indispensable al cambio. El hombre ha de reciclarse -de readaptarse- sin descanso a lo nuevo. El hombre adulto vive en el malestar. El joven, al ignorar el antecedente, desprecia el pasado. He ahí -escribe Lorenz- una razón del desacuerdo entre los padres y los hijos, del que llamamos "conflicto de las generaciones".

El segundo problema de la revolución técnica -de menor a mayor- es el más claro, porque reside en lo que podemos llamar "la extensión".

Es evidente que durante cierto tiempo los pueblos civilizados creyeron en el monopolio de la técnica por ellos creada, en tanto poseían la ciencia y la economía que habían concurrido a la "segunda revolución industrial".

En 1959, Snow, el profesor de Cambridge, ordenó el proceso que había dejado ese convencimiento en una ilusión.

Lo de menos era una realidad terminante. Se habían borrado las fronteras para los portadores de la ciencia, sabios y equipos. Una determinada situación -alemana primero, luego europea- produjo los desplazamientos -semitas y arios- que, no advertidos en toda su importancia, contribuyeron a la sorpresa de Europa respecto a la capacidad postbélica de las dos superpotencias y a la rivalidad, entre ellas y en campos muy visibles, de una ciencia y una industria emparejadas. Eso –insisto- era lo de menos.

Lo importante, para Snow, empezaba en esto otro. La tecnología -vino a decir- es la rama de la experiencia humana que la gente puede asimilar más fácilmente y con mejores resultados. La invención de la radio necesitó de todo el largo proceso científico a que nos hemos referido: física alemana de Helmholtz y de Hertz, física holandesa de Lorentz, física italiana de Righi. Pero el resultado -la construcción de la radio- corresponde luego a una técnica que no necesita del pro-ceso científico que precisó el descubrimiento. Esto sí es importante.

Lo es también esto otro. Se pensaba en las fronteras económicas, en la diferencia de los países desarrollados y no desarrollados, para el acceso a la técnica más elevada. Pero ese cálculo puede fallar. En cualquier país, cuando al Estado no le preocupen la vida o la miseria humanas, la capitalización a favor de la técnica puede ser muy rápida. Entonces (1959), la URSS era una demostración incuestionable. Entonces (1959) era posible el anuncio: China -superpoblada, atrasada- dispondría en plazo no largo de ingenios nucleares.

Ya sé que el tema queda aquí intacto, porque su exposición nos llevaría muy lejos. En primer lugar, ¿cuáles serán el uso y los efectos de la técnica para los pueblos no madurados en el desarrollo científico que la hizo posible? Y después, la pérdida del protagonismo de Europa y su reducción a las resultas de lo que se resuelve fuera de ella, en un principio -quizá tiempo pasado-, por las dos superpotencias. Y además, en consecuencia, la descolonización del África y del Asia y la independencia de sus masas, regidas, antes o después, por hombres de masas, y la competencia, en el juego internacional de lo que quiere ser un Tercer Mundo.

Muy lejos todo ello. Atengámonos con rigor a nuestro asunto.

Enunciar –titular- el tercer problema es aún más fácil: el poder destructor de la técnica que hace imposible la guerra.

Lo que el hombre medio civilizado necesita saber es poco. Lo ocurrido en Hiroshima y Nagasaki: el hallazgo de la bomba de hidrógeno. Un cálculo norteamericano: una bomba H

Lo que el hombre medio civilizado necesita saber es poco: de potencia media (3,5 megatones) superaría la potencia de todas las bombas lanzadas por los aliados en la segunda guerra mundial. Un cálculo británico -de los físicos de Londres-: una determinada bomba de cobalto podría acabar con la vida en la Tierra. La guerra -con cinco potencias nucleares- no es posible.

Hemos de apartar las prédicas del pacifismo en boga, tópico y lacrimógeno. Nos impediría el discurso. A Ortega y Gasset le ponía de mal humor. La guerra, de un lado —decía Ortega—, "es un enorme esfuerzo que hacen los hombres para resolver ciertos conflictos". Agrego yo: Bismarck ordenó en paz, en dos asambleas internacionales, la cuestión de Oriente y la colonización de África. Hizo la guerra en la unidad alemana porque no podía lograrla diplomáticamente: la diplomacia le sirvió para las victorias fulminantes.

De otro lado -decía Ortega-, la paz, como la guerra, se hace, hay que hacerla, hay que construirla mediante un enorme esfuerzo también. No se consigue con un desarme, con un no hacer, con una negación, con una renuncia que deja los conflictos intactos. Agrego yo la famosa frase de Ciernenceau, que ganó la primera contienda mundial: "Hacer la paz es más difícil que hacer la guerra."

La vieja opción ha desaparecido: vivimos en el absurdo; por lo pronto parecen imposibles la guerra y la paz.

El recurso a la guerra es imposible. El mariscal Montgomery ha escrito: "La guerra abierta entre los Estados poderosos o los grupos de Estados (sería) un método decididamente autonegativo... No resultaría de ella sino la completa autodestrucción de las naciones afectadas."

La paz, por otra parte, tampoco se consigue y vive en perpetuo riesgo; los tratos internacionales, en una actividad tan constante como desorientada, no logran dominar las situaciones conflictivas: nacionalismos, superpotencias, continentes, razas, ideologías, fuerzas, todo en rivalidad. Evidentemente, no hay paz. Como la guerra formal -regular, abierta- no es posible, padecemos, aquí y allá, el tormento de la guerra irregular, de la guerrilla indominable y amenazadora de la paz mundial.

De ahí -insisto- el absurdo: el hombre no logra la paz ni puede hacer la guerra.

¿Llegará un día en que se descubra la resistencia anuladora del poder destructor atómico? Por ahora, no acertamos a imaginarlo: o no sabemos que alguien lo imagine. Y estamos en un entretanto sin límites perceptibles.

El acuerdo internacional sobre la guerra convencional sería una gran cosa, pero ¿quién garantiza que a determinada altura alguna de las partes no recurra a la fuerza nuclear? Por otra parte, la manera de evitar la agresión nuclear ha resultado ser la disuasión por obra de la potencia nuclear amenazada. De la disuasión han hablado desde Kennedy a Chu-En-Lai. El primero la utilizó en el caso de Cuba frente a la

URSS. El segundo piensa en ella respecto a la URSS también. La disuasión, para evitar la guerra, necesita acumular los elementos que permitan hacerla y amenazar con ella. El sistema permitirá difícilmente la reducción real de los armamentos. Nada de eso resulta muy consolador.

Entretanto la revolución técnica ha creado un inmenso estado de sicología colectiva. Escapa a nuestro estudio. Hemos de tocarlo levemente. Se trata de lo que Mounier ha llamado "el gran miedo del siglo". Algo que recuerda el terror del año 1000, cuando una parte de la cristiandad, en una interpretación errónea de un texto del Apocalipsis, creyó inminente el fin del mundo.

El comentario -en ese tema inmenso y apasionante- ha de ser personal y ligero.

Hay un aspecto razonable en ese miedo: el de no morir como los muertos de Hiroshima: el de quedar medio vivo como los que no murieron. Yo confío en que el progreso de la ciencia evitará ese fallo del poder nuclear y que no quedará nadie para contarlo. Es decir, que moriremos de una vez y de verdad. Y esto es un gran alivio.

Otra cuestión es normalísima. Se trata de la actitud ante la muerte, cualquiera sea el momento de su llegada: sin esperanza en otra vida, con esperanza en otra vida. He recordado, en otra ocasión, dos expresiones famosas de ambas actitudes. En la primera las palabras del personaje de Beckett, que espera la catástrofe atómica: "Todo se va a desvanecer y nos encontraremos en la niebla de la nada." En la segunda actitud la del piloto británico de la segunda guerra mundial a quien en la radio de la sala de operaciones le oyen decir cuando el aparato, agraviado e incendiado, le hunde en el océano: "Señor, hágase tu voluntad."

Uno de los inventores de la bomba atómica, Harold Hurrey, confesó: "Escribo para daros miedo. Yo mismo soy un hombre que tiene miedo. Todos los sabios que conozco tienen miedo."

Pero nosotros, los hombres de hoy, necesitamos liberarnos del miedo. Hubo siempre una creencia universal en el fin súbito del mundo, en el último día; lo proclamaron todas las religiones: el mazdeísmo de Zoroastro, el brahmanismo indio, la mitología escandinava, el cristianismo. Importa poco la manera de ese fin ni los hombres a quienes toque el último día.

Necesitamos liberarnos del miedo, porque el miedo produce aquello que quiere evitar. El valor, que libera del miedo, es la disposición del ánimo para perder lo que quiere conservar. Recordad las palabras del Evangelio: "El que quisiere salvar su vida, la perderá, y el que estuviese dispuesto a perderla, la pondrá a salvo." Chesterton decía que ésa era la regla de oro del caminante, del navegante y del combatiente. Podrá salvar su vida el que la ponga en juego combatiendo; morirá el que escape para salvarla y ofrezca al enemigo el blanco de su espalda de fugitivo.

El cuarto problema -último en nuestra serie- de la revolución técnica es el más importante, el más cercano a nosotros, el más difícil de abarcar y de resolver: la insubordinación de la juventud. Procedamos con orden.

La revolución técnica - como toda revolución - tiene y necesita una finalidad apetecible y justificadora. Dada la índole de esa revolución, la finalidad está en esa situación, que, desde varios puntos de vista y con mayor o menor propiedad, se llama "estado de bienestar", "vida próspera", "sociedad de consumo", etc. De cualquier forma lo entendemos. La denominación adecuada sería ésta: "el ideal del bienestar".

Aparto, como excesivo, un tema que nos sale al paso: la sustitución, en el mando, de los políticos por los técnicos. No sé bien. Lo importante es la finalidad, cualquiera que sea el camino. La finalidad puede ser distinta o idéntica. En la Rusia soviética han predominado en ocasiones los cuatro grandes poderes del Régimen: el Partido (Kruschef), el Ejército (Bulganin), la Policía (Stalin), la Técnica (Kosyguin, Breznef). Los cuatro pretendieron alcanzar, con la lógica variedad sobre interpretaciones y métodos, pero con fidelidad invariable, el marxismo-leninismo.

Aclaro, insisto, subrayo. Hablo del bienestar como ideal, como finalidad. El bienestar, no como fin, sino como medio para algo superior a él, pertenece a toda concepción espiritualista -a la concepción cristiana- de la vida. Santo Tomás habló de la posesión de unos ciertos bienes, necesaria para la práctica de las virtudes. Claro está, no podemos pedir que viva virtuosamente al hombre que no puede vivir, que acumule riquezas morales en la miseria material y total.

Ahondemos un poquitín en el tema. Paul Valery escribió que somos europeos u occidentales, en virtud de tres disciplinas que presiden nuestra vida: la mentalidad griega, el Derecho romano y la moral cristiana.

Podemos discurrir, sin dificultad, en torno a la concepción griega de la vida: lo real, lo ideal, lo posible. El hombre parte de lo real, de lo que es y tiene, de lo que le es dado. En relación con lo real el hombre concibe lo ideal, lo que ha de alcanzar, lo que quiere ser y tener, porque no lo es ni lo tiene, porque no le ha sido dado. La vida, esencialmente, consiste en el esfuerzo humano por pasar de lo real a lo ideal. En ese esfuerzo el hombre hace lo posible.

Ahora bien: pensemos en la juventud de los países civilizados en mayor o menor grado de desarrollo. A esa juventud se le predica, como ideal, un bienestar que -en zonas extensísimas- es real para ella, lo posee ya, porque la familia, la sociedad o el Estado se lo otorgan. En la identificación de lo real con lo ideal, el ideal consiste en un bienestar ya logrado sin esfuerzo, el juego de lo posible no se da para esa juventud, su existencia carece de sentido vital.

Un ilustre universitario español, el profesor Fernández Galiano, ha registrado la rápida mudanza entre nosotros: los padres vivieron las durezas de la guerra y de la autarquía: los hijos han crecido en el bienestar, bajo la vaga predicación de la paz y del progreso, en el ideal de la sociedad próspera, a la que, en general y en mayor o menor grado, pertenecen. La realidad y el ideal resultan, para ellos, identificados. La vida carece de sentido y de atractivo.

El hippy escandaliza y repugna a los "bien avenidos". Sería mejor que intentasen entenderlo. Yo lo procuré en la concentración de 1969, epidémica en las islas de Ibiza y de Formentera. Y este verano, en tierras danesas, donde, al parecer, el fenómeno es endémico.

Los hippies llegaron a las Baleares -dice un cronista- "vestidos con harapienta fantasía": un espectáculo de pordiosería, ausencia de todo cuidado o aseo personal.

Llevaron una vida muy dura. Comían higos y almendras, muy irregularmente. Habitaban en molinos abandonados, en chozas vacías, en cuevas frente al mar. Algunos vivían al raso y se echaban por la noche bajo las higueras o entre las cabras de un aprisco.

La mayoría procedía de países ricos: abundaban los norte-americanos, seguían los suecos, venían después los alemanes occidentales. La mayoría recibía, sin fallos, los giros mensuales y familiares. En los primeros de mes era muy activo al cambio de moneda. El fumar cigarrillos de hass -a cien pesetas el pitillo- o el beber whisky tenía entre ellos limitaciones absolutamente ajenas al precio.

La vida que llevaban no era obligada, sino voluntaria. Era una reacción contra la vida que podían llevar sin más que aceptarla. Un hippy violento -melenudo, con un arco dorado en la oreja— dijo a uno de los periodistas observadores: "Elija usted cualquier extravagancia que crea hallar en nosotros y compárela, por ejemplo, con esto." Y le arrojó una revista francesa con docenas de páginas en papel couché llenas de anuncios multicolores: coches, neveras, lavadoras, abrigos de pieles, tintes para el cabello, sostenes, bragas, medias, peinados; todo ello entre la narración de un crimen sádico y la vida íntima de una artista de cine. Este hippy vio-lento indicaba confusamente lo rechazable para él y los suyos.

> *La razón estaba en la cancioncilla, conocidísima entre los hippies, que entonaba una chica, muy joven, pecosa, vestida con una túnica azul. La cancioncilla trataba, con humor despectivo, la vida de los padres. El estribillo decía:*

Y nosotros, nosotros, mira en que trampa estamos.

Sabemos muy bien todo lo que formó esa trampa.

Nacieron en los años postbélicos, en la decepción de la paz. Toda paz produce una decepción, mayor a veces en los vencedores que en los vencidos. Pero a ellos el vago y creciente pacifismo les suprimió el valor que tuvieron -en sí y por sí- los heroísmos y los sacrificios de la contienda: todo quedó envuelto en la condenación de la guerra como un mal.

Se les predicó el bienestar como ideal y se les proporcionó a la vez como realidad. Identificados y aprisionadores lo real y lo ideal, en el comienzo de la vida, ésta careció, para ellos, de sentido y de atractivo, resultó una "sin razón".

Pero, además, la huida del bienestar, que hemos registrado en el caso extremo del hippy, es negativa: sabe lo que rechaza, pero no adivina lo que quiera, y se mueve hacia el propio aniquilamiento. Ese fenómeno, en esencia, es el que hace tan grave y tan desconcertante la insubordinación general de la juventud: sabe muy bien lo que niega, no acierta a fijar lo que afirma.

El fenómeno no debe extrañarnos ni fallar nuestras esperanzas en su solución.

Una sociedad que borre o adormezca en el hombre las nociones del sacrificio, del esfuerzo dilatado, del trabajo creador, del heroísmo que acepta la muerte y de la santidad que rechaza el placer, no tendrá juventud; ésta se acomodará, moralmente envejecida, al bienestar, o se rebelará negativamente contra toda obediencia que le exija un esfuerzo, o huirá hacia la nada en la vagancia o en la alucinación.

Vuelvo al profesor Fernández Galiano. El hippy -la extrema encarnación del fenómeno-tiene su antecedente en el cínico griego, si advertimos exactamente lo que el cinismo fue. Diógenes, el cínico, se vestía con andrajos y se albergaba en una tinaja rota. Los cínicos practicaron el desaliño en el vestir, la reducción al mínimo de las necesidades, la crítica oral de todo, el impudor en lo erótico, la huida al trabajo, la negación de todo vínculo familiar y social. Y ese cinismo viró y ascendió hacia la sublimidad del estoicismo, el de un esclavo liberado, Epicteto, y el de un emperador romano, Marco Aurelio, la dignidad austera en cualquier clase de vida, la virtud en la libertad, la impasibilidad ante el sufrimiento, la fuerza moral en el cumplimiento del deber, el dominio de las pasiones una fraternidad humana que -como decía Baldwinse- deriva de la paternidad de Dios.

Por mucho que nos cueste, procuremos entender la rebeldía de la juventud y la extravagancia del hippy. Acaso nos muevan no al pesimismo, sino a la esperanza. Que nadie se escandalice de estas palabras: la profesión docente hizo de mi vida una constante relación con la juventud; la conozco, en consecuencia, muy bien.

Unas puntualizaciones para terminar:

Señalar los problemas de la revolución técnica no significa negación alguna reaccionaria Esta equivaldría a una insubordinación contra la humanidad, la historia y la civilización. Vivo muy de cerca el problema de la relación capital de España con los pueblos hispánicos. La raíz de esa relación en el pasado está en la historia; en el presente reside en la lengua. El futuro depende, en gran medida, de que España posea una ciencia, una industria y una técnica. Un pensador español advirtió que para la relación con esos pueblos no nos basta con ser españoles; hemos de ser, inexorablemente, actuales.

Cuanto he dicho se limita a una advertencia: la existencia humana no puede reducirse a un esquema científico-industrial técnico. Porque -como dice Mounier- esa existencia está llena de factores y de experiencias no sistematizables: "el amor, la piedad, el perdón, el valor, la esperanza, la angustia y la admiración)".

Vuelvo, para acabar, a las palabras ya citadas de Unamuno: "Tradición, de tradere, es lo que pasa de uno a otro y sirve de sustento al perpetuo flujo de las cosas."

Ese perpetuo flujo -revolución industrial, científica, técnica- necesita apoyarse, en su cambio, sobre lo que no cambia, en lo permanente. Todo eso que, acaso sin darnos cuenta, invocamos en la oración cuotidiana: "Como era en un principio, ahora y siempre."

Nada más.

OTROS TEMAS

XXIV SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

(Mayo, 1976)

LA CUESTIÓN REGIONAL. UNA REFLEXIÓN

Por

D. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA
Catedrático de Derecho Administrativo

I. EL PROBLEMA

Pocos problemas más serios y graves, entre los muchos que tiene planteados nuestra patria en este momento, que el que suscita el tema regional. Tras tantas torpezas acumuladas (yo comencé mis estudios universitarios en Barcelona, en 1940, y recuerdo bien los famosos e increíbles carteles, la cifra misma del separatismo más estricto: "si eres español, habla español"; la mayor e insigne torpeza, sin embargo, fue la aplicación de la doctrina de la responsabilidad colectiva para suprimir los fueros de Vizcaya y Guipúzcoa, en 1937), tras tantos años de pretender ignorar el problema, tras tantos intentos de buscarle derivativos o semisoluciones que escamotean la realidad y la profundidad del mismo (el último, el de la Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local, de 19 de noviembre de 1975), tras unos años trágicos de violencia y de muerte en algunas de las regiones más sensibles, he aquí que, ante los ojos asombrados del español corriente, se presenta el tema regional de manera súbita en sus contornos más apasionados y preocupantes y, a la vez, como algo que insoslayablemente hay que abordar y resolver en plazos perentorios.

El español simple oye hablar cada vez más, en términos que le desconciertan y le preocupan, de nacionalidades, de autodeterminación, de federalismo, de libertades nacionales de los pueblos hispánicos, de la reducción de la vieja entidad histórica que se vienen llamando España desde hace más de mil años a una simple superestructura artificial, "el Estado español", vieja carcasa sin espíritu, supuestamente destinada a ser vaciada y destruida. El castellano, el extremeño o el andaluz, que viven difícilmente entre las ruinas de una vieja sociedad agrietada y en crisis, escuchan consternados y atónitos que son ellos los que están sometiendo, colonizando y explotando a las regiones más ricas del país, a las cuales, al final, han de terminar emigrando para poder subsistir, trabajando en las horas más bajas. ¿Dónde vamos?

En este clima de confusión no faltan, y aun proliferan, los demagogos de uno y otro signo, los que Jacobo Burckhardt llamaba los *terribles simplificateurs*, desde quienes se dan abiertamente a la irresponsabilidad regionalista y cantonalista más elemental hasta aquellos otros que pretenden hacer su

agosto político por el camino fácil, y no menos responsable, del alarmismo y de la excitación del patriotismo espasmódico, por la invocación enfática de "la unidad de España" y el anatema contra sus supuestos enemigos.

Pero el camino, una vez más, no es el de atiborrarnos de *slogans* y de mitos, que llaman a la irracionalidad y a la pasión, y en último término, por esa vía, al final de ella, a la violencia abierta. Por el contrario, lo obligado parece ser la actitud opuesta: detenerse a pensar sobre el problema (y, por tanto, antes que nada, sobre la realidad que lo suscita) y aplicar sobre el mismo el único remedio de que como hombres y como ciudadanos disponemos: la razón.

Los españoles somos el pueblo europeo que llevamos más tiempo viviendo juntos en una cierta estructura política (cien años antes que los franceses, doscientos más que los ingleses, casi cuatrocientos más que los italianos y alemanes) y juntos hemos de seguir viviendo por mucho tiempo más, lo cual es seguro y creo que prácticamente nadie niega en parte alguna del país. Pero ello no quiere decir en absoluto que esa comunidad de vida deba identificarse indisolublemente con el armazón institucional que hoy la expresa políticamente. Esta es toda la cuestión y no otra, cuestión que nos remite, pues, a planos no ya de pasión y de violencia, sino de raciocinio operativo e instrumental perfectamente objetivables.

No sin algún escrúpulo y, por supuesto, sin pretender poner el paño al púlpito, sino al contrario, como simple incitación a reflexiones ulteriores por parte de otros muchos más calificados, como mero intento de clarificación para mí mismo de este grave problema nacional, voy a pensar en voz alta sobre algunos aspectos primordiales del tema regional.

II. DOS CONCEPCIONES DEL REGIONALISMO. EL REGIONALISMO COMO TRADICIONALISMO

Conviene, quizás, comenzar por establecer una distinción, capaz por sí sola de aportar alguna luz: hay dos concepciones diferentes del regionalismo, que podemos filiar rápidamente: una, en el, siglo XIX y principios del XX, y la segunda, en la última mitad del siglo XX. Conviene precisar sus rasgos respectivos.

El regionalismo surge en el siglo XIX, sencillamente, como un tradicionalismo. Es inicialmente el carlismo el que lanza el tema bajo la rúbrica general de Fueros frente al. Estado centralizado, que ha ultimado la Monarquía en un largo proceso secular y que la recepción del sistema administrativo francés napoleónico a comienzos del XIX acabó de llevar a su término. El origen carlista del regionalismo vasco y catalán no es, circunstancial y va a estar presente aún en la conformación de los primeros movimientos regionalistas autónomos a finales del siglo y principios del XX. Estos movimientos (y el gallego que sigue) continúan siendo también tradicionalistas en cuanto a concepción básica. Es el clero rural y los patricios rurales quienes lo animan en la base, y su idea de principio es la de preservar una sociedad sana, viviendo sobre valores cordiales y propios, frente a la disolución con que amenaza la sociedad moderna, universalista y abstracta. Estos movimientos no se hacen, sin embargo, operativos hasta que a las clases antiguas que los personifican no se alía la burguesía urbana, preocupada por la marea obrera, que intenta expresarse en el anarquismo y el socialismo.

La sustancia de estos movimientos es de clara filiación romántica: se apoya en una identificación de una unidad étnica alrededor de los valores de la lengua, la historia, la raza, el Derecho, el folklore, la música y el arte, expresión de un verdadero "espíritu del pueblo" singularizador, en la integración en el cual encontrarían, sus miembros individuales todos, su sentido. Frente a la forma política y técnica del Estado unitario triunfante, que ha encontrado su última expresión tras el constitucionalismo en la centralización administrativa de tipo francés, estos movimientos aparecen más como corrientes románticas

que como una verdadera alternativa técnica demasiado depurada, que en todo caso, aún en esbozo, limitan a su propio problema, desentendiéndose del tema general del Estado. (con la excepción del federalismo pimargalliano, de raíz proudhoniana, y que es, por cierto, la formulación izquierdista originaria del tema regional y que influye positivamente en Cataluña). Postulan, sobre todo, el reconocimiento pleno de la identidad cultural e histórica propia (a esto suele llamarse, por la misma influencia romántica, nacionalismo) frente al uniformismo que, con más intensidad una vez que se ha instaurado un sistema general de enseñanza pública, el Estado unitario impone de hecho.

El tradicionalismo de su concepción se revela en su sistemático apoyo en la historia (en general, reelaborada estéticamente de manera convencional), en la búsqueda constante y en la invocación de "títulos históricos" y aun en la utilización de técnicas jurídicas un tanto arcaizantes: los fueros, el Derecho histórico frente al racionalizado, el Derecho consuetudinario frente al legal (así en la magna batalla contra la codificación, dirigida, con un enorme talento y calidad, por Durán y Bas), los conciertos económicos como dispensas o privilegios tributarios, la idea de ley-pacto. La autonomía, a la que, en definitiva, se orienta todo, es vista, según la misma concepción, como inmunidad y exención. Toda la región habría de articularse, según la técnica de la *lex specialis*, como un privilegio en sentido técnico: restos actuales de un pasado histórico glorioso que intenta conservarse.

Esta concepción del regionalismo ha tenido entre nosotros una importancia excepcional. De ella viene cuanto de regionalismo existe, aun fragmentaria e insuficientemente, en nuestro Derecho positivo (Derecho foral civil, fueros administrativo y fiscal de Navarra y de Álava) y es la que nutre, todavía hoy, la sustancia de nuestros regionalismos de más peso, aunque en ellos estén pesando ya también otras influencias.

III. EL NUEVO REGIONALISMO Y SUS FUNDAMENTOS

Pero el regionalismo no es una reliquia del pasado. En una famosa y lúcida frase del americano Mumford, "lejos de ser arcaico y reaccionario, el regionalismo pertenece al futuro". Esta profesión de fe formulada en 1944, como la base misma de un nuevo urbanismo, pero a la vez de una nueva configuración de la cultura, de la economía y de la vida humana en su conjunto ("la estructura regional de la civilización", es el título del capítulo de la ya clásica obra de Mumford *The culture of the cities*, donde se contiene), ha confirmado su acierto a partir de entonces, hasta hacerse ya una certidumbre absoluta en nuestros días.

En efecto, a partir justamente de 1944 se despliega en todo el mundo occidental una concepción del regionalismo enteramente nueva, que tiene escasa relación con la concepción que nos había legado el siglo XIX. Es un regionalismo que intenta justificarse sobre bases funcionales y operativas, como respuesta a una serie de problemas y exigencias básicas del funcionamiento entero de la sociedad contemporánea en su conjunto, no ya como el tributo a un modelo histórico, más o menos arcaico, y reducido a ciertas etnias o lugares singulares.

Esquemáticamente, las razones que han determinado este nuevo regionalismo o, en otros términos, las necesidades a las que este pretende atender, puede decirse que son tres: ordenación del territorio, política de desarrollo económico, crisis del sistema de mando burocrático-centralizado. Repasémoslas brevemente.

A) La ordenación del territorio y el área racional.

La idea de una ordenación del territorio, que planifique las infraestructuras globales, los usos genéricos del espacio y hasta la protección de la naturaleza, comenzó modestamente el siglo pasado desde la

perspectiva del urbanismo. Pero éste, de ser, según su nombre indica, algo referido a cada ciudad entendida como un reducto continuo de habitación y de trabajo perfectamente separado del entorno rural, separado incluso con una muralla que la materializa, ha pasado a ser (aceptando el juego de palabras entre urbe y orbe, juego ya utilizado por los romanos y que reactualiza un urbanista francés contemporáneo: Bardet) un "orbenismo", una técnica extendida al espacio entero, urbano y rural (*town and country planning* es el nombre ingles de las leyes urbanísticas inglesas desde 1932). El cambio de las formas de asentamiento humano, sobre todo por la técnica de las comunicaciones, que hace de las ciudades tejidos urbanos difusos y extensos y no reductos aislados; el anudamiento de relaciones sociales crecientes y progresivamente más densas entre comarcas y zonas hasta ahora aisladas; la articulación de los mercados productivos y de trabajo entre sí y con los centros de consumo; la audacia creciente de las grandes transformaciones y obras territoriales y sus enormes costos, que imponen una certidumbre de eficacia; la escasez de recursos naturales, incluso la amenaza de degradación de la naturaleza, son, con otros muchos factores que han hecho que la única manera de ordenar la acción humana sobre el territorio sea mediante planificaciones globales de ámbito regional. Esto resulta especial y dramáticamente cierto en el caso de las grandes ciudades.

Para dejar de hablar en abstracto, tomemos el caso de Madrid. El primer Plan General de Madrid, el de 1944, se limita a su término municipal, si bien lo amplía mediante la absorción de algunos municipios limítrofes. El segundo, el hoy vigente, de 1963, lo extiende ya fuera de dicho termino municipal a otros veintidós municipios, con todos los cuales se constituye una estructura institucional, la llamada Área Metropolitana de Madrid. Hoy está claro que este Area es absolutamente insuficiente y desde 1974 se comenzaron los trabajos para redactar un Plan regional, que se acepta que ha de extenderse a cinco provincias, única manera de ordenar el urbanismo madrileño y su entorno dependiente. En nuestro Derecho ha prendido ya esta nueva concepción del urbanismo, y desde la Ley de Reforma de la Ley del Suelo, de 2 de mayo de 1975, se ha destacado la figura de los Planes Directores Territoriales de Coordinación, a los que se encomienda la formulación de un "modelo territorial" conjunto.

Esta nueva perspectiva del planeamiento físico y geográfico no es convencional; a ella subyace, por el contrario, la estricta realidad de que la actuación territorial del hombre corresponde a un funcionalismo orgánico global expresable en grandes unidades regionales, sin perjuicio de microunidades o macrounidades inferiores o superiores. Sólo, pues, a nivel regional es posible una actuación eficaz.

B) La política de desarrollo regional.

Esa realidad se hace visible, de manera aún más profunda, con el segundo de los grandes motivos que impulsan a una regionalización general, la política de desarrollo regional. La orientación resuelta de la política económica hacia el desarrollo es una tendencia relativamente reciente. Esta política de desarrollo comenzó postulando un desarrollo global (aumento del Producto Nacional Bruto y de la abstracta renta *per capita*) y sectorial (para producir ese aumento habría que operar por sectores: minería, siderurgia, transportes, energía, manufacturas, agricultura, construcciones navales, etc., y sus diversos subsectores) a nivel nacional. Es toda la filosofía de nuestros famosos Planes de Desarrollo, desde el primero hasta el tercero, que ha expirado, sin demasiada gloria, con el año 1975.

Pero esta política de desarrollo económico demostró pronto sus límites y sus quiebras, y concretamente uno capital: el aumento global del Producto Nacional Bruto, perseguido como objetivo último, aumenta y no corrige los desequilibrios regionales existentes dentro de un mismo país; rompe estructuras sociales y económicas operativas, aunque retrasadas, en un momento dado por la tendencia a la concentración industrial y comercial y, correlativamente, demográfica, que tiende a desertizar el resto del país; deja sin

explotar o dilapida recursos disponibles por la búsqueda del óptimo y efímero beneficio inmediato. Al final, estos inconvenientes son de tal bulto que terminan por bloquear el mismo desarrollo cuantitativo, a tanto precio buscado. La corrección de esa política tiene un nombre: frente al desarrollo cuantitativo-sectorial, no hay más desarrollo posible sino a través de una política sistemática de desarrollo regional. Surge aquí de nuevo el concepto, dotado ahora de los mayores prestigios: la "ciencia regional" de que hoy se habla, la "política regional" por antonomasia es precisamente este tipo de política económica.

La cual se propone un desarrollo armónico de los conjuntos sociales unitarios que son las regiones y, a la vez, parificar entre todas ellas el nivel de desarrollo, corrigiendo los desequilibrios existentes, luchando contra los centros de subdesarrollo y de miseria, otorgando posibilidades iguales a todos los habitantes del país, generalizando el bienestar; sólo a través de esta fórmula solidarista es posible asentar sobre bases sólidas un desarrollo global efectivo, que es algo distinto que una acción singular relampagueante y efímera. Esta expresión de solidaridad, cifra misma de la política de desarrollo regional, no es una simple exigencia moral; bien entendido, es una rigurosa necesidad técnica para que el desarrollo económico pueda efectivamente cumplirse *sine qua non*.

El principio de solidaridad tiene expresión como "política regional" a todos los niveles: nacional (así la política italiana de ayuda sistemática al *Mezzogiorno* subdesarrollado, con lustros ya de antigüedad), continental (la Comunidad Económica Europea ha establecido en 1974 una política, con cargo a fondos. comunes, de apoyo directo a las regiones deprimidas de su espacio económico para corregir el empobrecimiento que en ellas determina el proceso de integración), internacional incluso (la disparidad entre la minoría de países desarrollados y el trágico subdesarrollo de las tres cuartas partes del planeta es uno de los problemas más graves con que tiene que enfrentarse nuestro tiempo; las Naciones Unidas han adoptado el acuerdo de una detracción del 0,9 por 100 de la renta de los países desarrollados para ayuda del tercer mundo, pero actualmente esa cifra no llega ni al 0,3 por 100; MeNamara, desde el Banco Internacional de Desarrollo, se ha convertido en el profeta de esta nueva y gigantesca tarea, en la que el segundo informe del Club de Roma ha cifrado, por cierto, las únicas posibilidades de subsistencia de nuestro planeta).

C) La crisis de las técnicas burocrático-centralizadas de gobierno.

El tercer factor que alimenta decisivamente el nuevo regionalismo es el agotamiento de las técnicas burocrático-centralizadas de mando. Si repasamos los textos clásicos que propiciaron y glosaron la instauración de la centralización en la Administración contemporánea, nos sorprende la absoluta fe con que dicha técnica, en su formulación napoleónica, fue introducida. Por ejemplo, Javier de Burgos, el creador personal de nuestra centralización, en la que él se había iniciado como subprefecto de Almería bajo el Rey José, hablaba de que se trataba de "promover con un solo impulso uniforme e ilustrado una masa inmensa de prosperidad" -preciosa expresión, por cierto-. Esta imagen de que la Administración centralizada burocrática era, sin disputa posible, la más eficiente, perdura hasta bien entrado nuestro siglo. Aportaré dos textos expresivos. Uno, el de Hauriou, el gran administrativista francés, que a poco de concluir la primera guerra europea atribuye el triunfo francés en ésta a la superioridad técnica de la centralización sobre la descentralización propia de los Imperios centrales; el argumento fue utilizado ya como secreto de las victorias napoleónicas, y entonces tenía justificación indudable, al resultar obvia la superioridad técnica del nuevo Estado racionalizado francés frente al pintoresquismo tradicionalista presente aún en las viejas monarquías históricas, pero sorprende ver reactualizado el argumento en 1919, cuando ya los dos sistemas (especialmente en el caso de la Alemania guillermina, principal adversario) se presentan con idénticos rasgos, por lo menos, de modernidad organizativa.

La segunda opinión tiene todavía mayor relieve: en la famosa exposición de Max Weber sobre la burocracia, ésta es presentada como la expresión de la "superioridad *técnica* sobre cualquier otra organización. Un mecanismo burocrático perfectamente desarrollado actúa con relación a las demás organizaciones de la misma forma que una máquina con relación a los métodos no mecánicos de fabricación"; por ello, "la burocratización es el procedimiento específico de transformar una acción comunitaria en una acción societaria racionalmente ordenada" (los subrayados son de Weber).

Pues bien, toda esa conciencia en la absoluta superioridad técnica de una centralización servida por cadenas burocrático-jerarquizadas profesionales ha quebrado hoy definitivamente. Tras su presentación apologética en el "modelo ideal" de Weber, toda la posterior sociología de la burocracia, primero, presentando sus constitutivas e inevitables "disfunciones", que perturban profunda e inexcusablemente dicho modelo, haciendo de él una pura entelequia, penetrada de graves irracionalidades, hasta la ciencia de la organización en sus varios aspectos, han roto definitivamente dicha buena conciencia. Hasta en el uso coloquial ordinario la expresión burocratización se ha hecho sinónimo de un sistema de mando rígido y abstracto, por cuyas mallas se cuela inevitablemente la realidad compleja de la vida, un sistema que intercala entre esta realidad y su dirección una instancia propia, que no es en absoluto neutra, como suponía la antigua doctrina, sino que se hace portadora de intereses propios que, al final, terminan por desplazar en importancia a los puramente funcionales.

Antes que en el plano político, y justificando así la falta de contenidos ideológicos operantes en esta crisis, que es la pura expresión de una deficiencia estructural, el abandono del modelo burocrático-centralizado se ha manifestado a nivel de las grandes organizaciones privadas y precisamente de aquellas más votadas hacia los valores de la eficiencia, y de la eficiencia mensurable en números, las grandes empresas. El crecimiento de la empresa y el aumento de sus beneficios pasan hoy necesariamente, según principios del *management* bien establecidos, por una diversificación de actividades, que necesariamente conlleva una diferenciación y descentralización de establecimientos y, en segundo término, un "enriquecimiento de tareas" en los órganos de gestión, lo que implica, como paso previo para aumentar la responsabilidad y la eficacia, una descentralización efectiva de decisiones.

Es de notar que descentralizar no es una simple desconcentración. Aquello supone crear efectivos puntos de decisión autónomos, con la facultad de definir la estrategia general y la de realizar todas las fases previas y posteriores al acuerdo, transferir, en una palabra, la responsabilidad; por eso descentralizar implica residenciar el nuevo centro decisional en un contexto social diferente, en una organización nueva distinta e independiente de la del centro originario. Por el contrario, desconcentrar es operar dentro de la misma cadena burocrática-jerarquizada de dependientes para aumentar en favor de los últimos grados de la escala las facultades propias, aunque dejando intacta la cadena jerárquica y, por ende, la superioridad formal y general del centro único, bajo cuya responsabilidad y autoridad se sigue actuando.

No hace mucho se ha hecho público un brillante estudio realizado en el seno de la Administración francesa por un equipo técnico del anterior Ministerio de Reformas administrativas bajo el título: "Descentralizar las responsabilidades, ¿por qué, cómo?" Con técnicas puramente analíticas, se demuestra que una simple desconcentración que no implique un traspaso general de responsabilidades (lo que ya cae fuera de su ámbito, como hemos notado), lejos de facilitar la gestión la entorpece; es lo que Gelinier llama expresivamente "el error cibernético" de la desconcentración, en cuanto que el efecto *feed-back* acrece la complejidad en lugar de reducirla, a la vez que hace desaparecer la decisión como acto responsable, imputable a alguien, y elimina toda comunicación externa o de diálogo con el medio social y político.

Si a ello añadimos que la burocratización se realiza siempre a costa de esquematizar los problemas y de reducirlos a algunos de sus aspectos puramente formales (de ahí la tendencia burocrática a reducir las

cuestiones a "expedientes", más o menos homogeneizados por datos de procedimiento), la cuestión se hace dramática: la burocracia como técnica de gobierno de hombres es la técnica por excelencia de su cosificación o alienación. Si es, además, como es el caso, ineficiente, salvo en cuanto al aseguramiento del propio sistema y de su prevalencia, se comprende que su generalización como técnica de mando en la sociedad contemporánea ofrezca escasos atractivos.

Pues bien, como se sabe sobradamente en el ámbito de la Administración territorial, desde la polémica del siglo pasado sobre la descentralización y el llamado *self-goverment*, y en la teoría político-organizativa desde la denuncia trotskista del burocratismo del Partido y la consiguiente teorización general, el único remedio efectivo para romper el. imperio burocrático es intercalar instancias representativas populares. En el plano territorial tales instancias han de definir ámbitos territoriales autonómicos, regidos por el principio del autogobierno. Es, además, una experiencia común que estas corporaciones territoriales son capaces de adaptar mucho más ponderadamente sus poderes a la realidad social que administran y de -las cuales surgen. Frente al abstraccionismo burocrático, la efectividad de este poder cercano y propio es incomparablemente superior. Baste notar, para referirnos a la experiencia de nuestro país, cómo es evidente la eficacia superior de gestión de la Administración de servicios estatales cumplida por las dos Diputaciones forales frente a la realizada por las Delegaciones periféricas del Estado, cuyo ámbito de responsabilidad, salvo alguna excepción, es virtualmente nulo y que son apenas buzones distinguidos que sólo sirven para transferir la decisión a los negociados madrileños.

IV LA INSTITUCIONALIZACIÓN REGIONAL EN EL MUNDO ACTUAL

Esas tres causas (y aún podrían citarse otras varias accesorias o complementarias de ellas) confluyen todas a postular una institucionalización regional, apoyada sobre su propia población, ordenada a la resolución de sus propios problemas, dos fuentes poderosas de enraizamiento y justificación. Por sí solas, las perspectivas de la ordenación del territorio y del desarrollo regional constituyen marcos de referencia del grueso de la acción administrativa; por otra parte, la necesidad de matizar e individualizar las soluciones en contextos sociales y económicos orgánicos excluye sin más la posibilidad de una regionalización que pretendiese limitarse a una mera distribución de la burocracia central y excluir el autogobierno de estas instancias básicas. La institucionalización regional se presenta así como una verdadera exigencia funcional de las sociedades actuales, que se sobrepone a estructuras de otro signo o las sustituye.

Es obvio que este regionalismo no excluye al de signo romántico, votado a la identidad cultural de manera prevalente y a veces exclusiva, pero también lo es que ni lo supone necesariamente ni se orienta tampoco hacia las mismas metas. Podemos decir, no obstante, que cuando una y otra de esas dos pulsiones regionalistas se encuentran, la institucionalización regional se presenta como fórmula óptima, una especie de matrimonio de amor, que integra a la vez lo estructural y lo espiritual y profundo.

Ha sido lo que hemos calificado de nuevo regionalismo, más que el culturalista del siglo XIX, el que ha impulsado y está impulsando a una resuelta regionalización de las estructuras políticas del mundo occidental.

Es bien conocido el caso de Italia, cuya Constitución de 1948 es, en alguna parte, tributaria de la nuestra de 1931, aunque no haya generalizado su regionalización hasta 1970. Convendrá, no obstante, si se invoca su ejemplo, estudiar además de sus excelencias los inconvenientes que se han manifestado con ocasión de su implantación.

En Alemania el caso ha sido singular. Su lento proceso de unificación había seguido la vía federativa,

que respetaba la singularidad de los Estados originarios, vía consagrada en su primera Constitución moderna, la bismarkiana de 1871. Al fin del Imperio la Constitución de Weimar de 1919 mantiene la fórmula federal, depurada ya de historicismos. Pero Hitler rompe el esquema federal y establece su Estado sobre un centralismo de hierro. En la posguerra las potencias aliadas victoriosas imponen de manera explícita un retorno al federalismo y lo hacen con un fin confesado: debilitar al Estado alemán, de modo que se haga imposible una repetición de sus ambiciones expansivas. Así se formula el principio federal en la Ley Fundamental de Bonn de 1949, que designa por ello al Estado como "República Federal Alemana". Pero, curiosamente, esto que se configuró como una condena ha constituido realmente una ventura excepcional para la Alemania contemporánea; lejos de debilitarla, como se pretendía, el federalismo la ha potenciado de modo que ha sido un factor preponderante en su fulgurante reconstrucción, primero, y luego en la fortaleza de su economía y de su sociedad, que ha soportado mejor que ningún otro país en el mundo entero, occidental y oriental, la grave crisis reciente de la que aún apenas estamos comenzando a salir.

Bélgica, cuya Constitución de 1831 ha venido siendo la más vieja de toda Europa, ha introducido en este viejo texto en 1967-1971 una revisión profunda para dar curso a las "comunidades culturales" (walona, flamenca, alemana) y a tres regiones que no coinciden exactamente con ellas: la walona, la flamenca y el área de' Bruselas; esta última regionalización no es aún plenamente efectiva, así como la cultural (expresada institucionalmente en unos "consejos culturales", aunque con facultades presupuestarias y legislativas en la materia) ha alcanzado completo desarrollo y pleno éxito (por cierto que esa separación de las dos perspectivas viene a corroborar la interpretación que he propuesto sobre las dos diversas concepciones regionales).

El caso francés es paradigmático, porque francesa ha sido la fórmula de Estado administrativo centralizado-burocrático por excelencia, el modelo sobre el cual se configuró nuestro propio Estado y el de buena parte del mundo occidental durante siglo y medio. Pues bien, analistas, sociólogos (por ejemplo, destacadamente, Crozier, que localizó en ese dato la base radical de su descripción de la *société bloquée*), políticos, han concluido en nuestros días la inviabilidad actual de ese tipo de Estado y la necesidad de quebrantarlo mediante una regionalización política. El general De Gaulle incluye la idea en su "gran proyecto" de la "participación", de la "reforma de las relaciones humanas", que habría de marcar su huella en la historia. A estos efectos, organiza su famoso referéndum de 27 de abril de 1969 que incluye una reforma constitucional instituyendo las Regiones (aparte de una reforma del Senado). Como es bien conocido, el general pierde este referéndum (se unen al "no", con la izquierda, los centristas y los independientes, incluido Giscard d'Estaing), lo que origina su dimisión y su retirada definitiva de la vida política.

Este fracaso lo fue más bien del personaje, que hizo del proyecto cuestión de confianza y de desafío a la clase política, y de lo oscuro y ambiguo del proyecto que entremezclaba cuestiones heterogéneas, así como de su clara inconstitucionalidad, denunciada por el Consejo de Estado al informar el texto sometido al cuerpo electoral, no fue propiamente un fracaso de la idea regional. Prueba definitiva de ello fue que el Presidente Pompidou tuvo que recoger la idea regional, haciendo aprobar la ley de 5 de julio de 1972, que ha instituido en Francia la instancia regional. Aunque la ley es notoriamente tímida y la institucionalización regional apenas operativa, ha de subrayarse lo que su instauración significa como punto de arranque del futuro y como rectificación de la gran construcción territorial centralizada napoleónica.

En fin, y este último ejemplo que vamos a utilizar (podríamos continuar: hay que decir que en la Europa occidental la institucionalización regional es hoy la regla y no la excepción) es también espectacular, además de rigurosamente actual, está el caso de Inglaterra. Inglaterra no ha sido nunca propiamente un

Estado unitario, sino un "Reino unido", que es su nombre oficial (Inglaterra propiamente dicha, Escocia e Irlanda del Norte, hoy), aunque vertebrado por el punto central de un solo Parlamento, detentador de todos los poderes efectivos, titular, pues, de la soberanía. Sin necesidad de explicar el complejo curso histórico y el funcionamiento de esta estructura matizadísima (en 1964 se extendió a Gales el sistema vigente para Escocia, con ministros especializados en el Gobierno), baste decir ahora que la viveza de los movimientos nacionales o regionales respectivos forzó al Gobierno a promover un estudio directo y profundo del tema en 1969 con vistas a su solución radical. Se siguió para ello, según la técnica constitucional bien rodada, el sistema de designar una *Royal Commission*, compuesta de expertos y de representantes de los distintos grupos y partidos, a la que se confió una amplia encuesta sobre el problema planteado al Parlamento y al Gobierno centrales en relación con los "varios países, naciones y regiones del. Reino Unido", en orden a considerar "qué cambios son deseables en esas funciones o en otras en relación al actual sistema constitucional y económico". La Comisión regia, tras un ejemplar estudio objetivo de cuatro años, rindió al fin su informe en 1973; es el *Report on the Constitution*, o informe *Kilbrandon* (por el nombre de quien concluyó siendo su presidente, un magistrado de la Justicia escocesa), que es hoy uno de los estudios sobre el problema más serio y profundamente realizado, al margen de alegatos apasionados, en todo el Occidente actual. El informe es un libro de cerca de 600 páginas, más un tomo análogo que expone dos votos particulares de dos miembros de la Comisión, más los tomos de documentación y prueba; en conjunto, un monumento del tradicional saber político de los ingleses, en el que harían bien nuestros gobernantes y nuestros regionalistas en inspirarse, en lugar de en romanticismos y en simplificaciones tantas veces presentes en este grave tema (hace más de un año recomendé vivamente su traducción a una institución pública, que creo que, con algún retraso ya, va a publicarla pronto).

El informe no ha quedado en un simple estudio encomendado por el Gobierno y presentado al Parlamento. Sobre su base, aunque formulando unas conclusiones en partes diversas, el Gobierno inglés ha elaborado ya dos "Libros blancos" con propuestas concretas; el primero, en septiembre de 1974, *Democracy and Devolution* (la voz inglesa "devolution" es equivalente, sin perjuicio de ciertos matices, e incluyendo el poder legislativo, a la nuestra de descentralización): *Proposals for Scotland and Wales*. Sin que ese proyecto llegase a articularse en un texto legal, en noviembre de 1975 el Gobierno ha presentado al Parlamento un nuevo libro blanco con una propuesta más amplia: *Our changing democracy: Devolution to Scotland and Wales*, sobre la base del cual se está elaborando ya un proyecto de ley. Ese libro blanco acaba de ser rectificado parcialmente en agosto de 1976, apenas en lo relativo a la composición de la Asamblea regional.

El informe Kilbrandon proponía una regionalización general de Inglaterra (no una federalización, expresamente descartada); ahora se trata, en un primer paso, de aplicar el sistema a Escocia y a Gales, dotándolas no sólo de una Administración propia, sino también de asambleas políticas colectivas, con poderes legislativos más o menos circunscritos. Tendremos ocasión de volver más adelante sobre este más reciente proyecto regionalizador europeo, que es uno de los más profunda y objetivamente estudiados.

V LOS ASPECTOS BÁSICOS DE LA CUESTIÓN REGIONAL EN ESPAÑA

Todo lo anterior será más o menos interesante por sí mismo, como visión del problema regional y de sus rasgos propios en el mundo de hoy, pero no es para nosotros más que un mero preámbulo para pasar al tema candente, que nos quema y nos urge, la cuestión regional en este momento en España, precisamente.

Hay que comenzar con una afirmación simple y sin equívocos: para España una fórmula regionalista

directa y resuelta parece absolutamente inexcusable. El peso de nuestro regionalismo histórico no puede desoírse ya por más tiempo, pero también imponen la solución el peso conjugado de las tres razones que hemos expuesto, esto es, la necesidad apremiante de una ordenación del territorio, junto con las exigencias de un desarrollo regional que palie los gravísimos desequilibrios regionales existentes y que ponga un freno a la desertización avanzadísima de zonas enteras y a la destrucción injustificada de estructuras sociales y económicas, motivos que parecen estar en la base misma de la grave situación económica hoy existente; en fin, la patente crisis de nuestra Administración centralizada y de nuestra burocracia, tantas veces puesta de manifiesto (por ejemplo, en mi ya viejo libro *La Administración española*, 3.ª ed., Alianza Editorial).

De este modo, resulta perfectamente claro, a mi juicio, que la regionalización del país no es algo a lo que convenga simplemente resignarse, como tantas veces se dice o se insinúa (quizá por el peso casi exclusivo del planteamiento tradicionalista del regionalismo como inserción de un orden arcaico en la modernidad organizativa, a la que vendría a perturbar en su funcionamiento superior), sino que constituye una verdadera oportunidad para el Estado y para la sociedad española, para permitirle potenciar su eficacia y sus posibilidades de servicio efectivo a los hombres que habitan la vieja piel de toro, para "poner al día" su estructura y su funcionalismo, hoy anquilosados y bloqueados por el peso inercial de tradiciones ya deshuesadas y, en estricto sentido, *super-sticiosas*, supérstites de concepciones del siglo XVIII. Hay que decir, sin equívocos, que el centralismo estricto sobre el cual aún vivimos ha pasado a ser hoy el verdadero tradicionalismo retardatario, aunque sea un tradicionalismo de raíz corta, en tanto que la verdadera modernidad ha pasado a ser protagonizada, según hemos podido ver, por el regionalismo.

Ello no obstante, la articulación de esa regionalización presenta problemas delicados, especialmente por la singularidad con que entre nosotros se presenta la cuestión regional, tributaria aún del planteamiento tradicionalista y sostenida por una ideología que confesadamente se declara "nacionalista".

Sobre este extremo de hablar de las regiones históricas como "nacionalidades", que tan extrañamente suele sonar, también por un reflejo del mismo nacionalismo del siglo XIX, en los oídos de los españoles no incluidos en ellas, permítasenos acogernos a una prudentísima observación del citado informe inglés Kilbrandon: "Es posible argumentar inacabablemente -dice el informe- sobre el sentido de la palabra *nación* y sobre si un particular grupo o pueblo tiene o no tiene una identidad nacional separada. Los factores que han de tomarse en cuenta son a la vez geográficos, históricos, de raza, lengua, cultura. Pero todos ellos, tanto singularmente como en combinación plural, no proporcionan una respuesta concluyente. Algunos de nuestros informadores han considerado que los mejores jueces son los pueblos mismos; y que si un colectivo popular piensa de sí mismo como una nación separada, en ese caso nada más es necesario para demostrar la existencia de tal nación. Esta pretensión tiene claramente mayor validez si se asegura un cierto reconocimiento por los demás." Este simple criterio, con el que el informe concluye luego comprobando la existencia de un *national feeling* en Escocia y en Gales, no es muy distinto del que postularon los clásicos del tema entre nosotros (baste releer el delicioso -y delicado- libro de Prat de la Riba, "La nacionalidad catalana"), y nos parece, en efecto, el único razonable, si hemos de evitar sumirnos en frondosidades retóricas y convencionales y perder con ello el verdadero contenido del tema, que es lo que importa.

Nacionalidades, pues, nacionalidades, con dos solas reservas: una, que en el plano político esto podrá tener consecuencias en muchos aspectos, especialmente en el del respeto y desarrollo de las peculiaridades histórico-culturales sentidas como propias (luego hablaremos sobre ello), pero que no postula por sí mismo un Estado soberano y separado; son múltiples los ejemplos de Estados

multinacionales (lo observa poco después del párrafo antes transcrito el informe Kilbrandon y es una evidencia); segunda reserva, aunque ésta ya sea sobre todo intelectual, tales supuestas nacionalidades distintas no destruyen, como simple hecho histórico, a la nacionalidad española, si se quiere compleja o de segundo grado, que, como tal, ha sido un protagonista de la historia peninsular desde mucho antes de la unificación política de los distintos reinos (ver el excelente libro del valenciano José Antonio Maravall "El concepto de España en la Edad Media") y de la historia del mundo, y no de los menores, y que ha de aspirar a seguir siéndolo, so pena de voluntad suicida.

Sobre esta base, vamos a esquematizar a continuación alguno de los problemas específicos de nuestra deseable regionalización.

a) Las regiones históricas más relevantes, las que se presentan portadoras de un regionalismo cultural o nacionalismo y, por ello, las más activas en sus reivindicaciones, Cataluña y País Vasco, son precisamente las dos más desarrolladas del país; entre las dos, que demográficamente suponen aproximadamente un sexto del país (espacialmente mucho menos), acumulan casi una tercera parte del producto nacional bruto; en ellas radican industrias y servicios que abastecen al país entero (a lo que se ha llegado, por cierto, tras más de un siglo de proteccionismo arancelario por tales regiones postulado y sostenido, a cargo, pues, de los consumidores españoles en su conjunto) y son, a la vez, junto con Madrid y Valencia, los centros de recepción más caracterizados de la vasta emigración interior cumplida en los últimos treinta años. Hay que decir rotundamente que una situación de este carácter, que las regiones reivindicativas más activas sean las más altamente desarrolladas del país, constituye una completa singularidad española respecto del problema regional en Europa; en ésta son siempre, sin excepción, las regiones menos desarrolladas las que postulan el reconocimiento propio. En España este planteamiento está hoy por hoy reducido a los regionalismos gallego y canario (el andaluz es apenas literario aún).

b) Por razones históricas bien conocidas, aludidas más atrás por nosotros, el regionalismo vasco se ha pretendido vincular a la técnica del concierto fiscal, que es la operante aún en los dos modestos regionalismos hoy vigentes, Navarra y Álava, técnica que supone, con independencia de un efectivo privilegio para los habitantes respectivos, que soportan una carga fiscal inferior a la del resto del país, como se ha subrayado más de una vez, algo mucho más importante en el plano económico y social, la reserva para las regiones respectivas de todas las fuentes tributarias generadas en los territorios de las mismas. Esta técnica ha pretendido trasladarse recientemente al arsenal del regionalismo catalán; uno de sus valedores caracterizados, que sorprendentemente es un prestigioso profesor de Economía, viene afirmando con reiteración que todo lo que la Hacienda recauda en Cataluña es de los catalanes y que a ellos corresponde decidir libremente la cuota que de esa cifra ha de ir a parar a las cajas del Estado central, cuota que incluso él ha cifrado alguna vez en menos de un 17 por 100. No han faltado tampoco, curiosamente, los intentos de justificar esa reserva formal de las fuentes tributarias posibles sobre el territorio regional en el hecho de una supuesta explotación económica realizada por Madrid -y, por tanto, puesto que Madrid juega aquí el papel de un distribuidor, descontando el gasto de su propia burocracia central, por las demás regiones españolas-, tesis sorprendente de entrada, antes de cualquier puntualización econométrica (recuérdese sólo que las tres provincias vascas son las tres primeras de España en la renta per capita, que viene a ser casi tres veces la correspondiente a las provincias más pobres, diferencia que tiende a crecer, tesis que puede verse, por ejemplo (ejemplo también curioso), en el primero de los ensayos reunidos por J. P. Sartre en el reciente y último tomo de Situations, volumen X, 1976; es obvio que el gran filósofo, que intenta aplicar el esquema del colonialismo, incluso económico, a nuestras provincias vascas, está operando con datos que le han facilitado y que ha dado por buenos con cierta ligereza.

Pues bien, hay que decir rotundamente que esta posición, flagrantemente antisolidarista, que pretende consolidar en las regiones más desarrolladas los mayores recursos que en ellas se generan (precisamente porque sus empresas actúan en todo el territorio nacional y tienen a todos sus habitantes como consumidores), es rotundamente antirregionalista, en el sentido actual de la *regional science*, que antes resumimos. Si esto se consagrase, no estaríamos en presencia de una regionalización, antes bien de la más grave discriminación contra el resto del país, al que se vendría a reducir al. humilde papel de mano de obra (en cuanto son sus emigrantes los que alimentan las fábricas y tajos catalanes y vascos) y de consumidores; con toda objetividad, la fórmula se asemejaría más al sistema de África del Sur de los *Bantustands*, expresión más pura del *apartheid* de comunidades, que a un regionalismo de cualquier tipo de los presentes hoy, tan activamente, según vimos, en el mundo occidental. Por otra parte, hay que decir que en una perspectiva puramente económica, el sistema no es en absoluto conveniente para las propias regiones ricas; no es que no sea justo (que eso parece claro, mucho más cuando esa riqueza se ha generado a través del proteccionismo arancelario, con la contribución positiva de todo el país) y que resulte escasamente compatible con el socialismo que tan frecuentemente proclaman los regionalistas actuales, es que, simplemente, no es operativo -en el plano económico, para el cual resulta infinitamente superior promover el desarrollo de las regiones deprimidas que no congelarlo; lo indicado más atrás sobre el problema baste ahora.

c) Me permitiré acogerme, para justificar el juicio anterior y para extraer de él alguna consecuencia positiva, a una fuente neutral y objetiva, la que facilitan los ya citados informes y documentos públicos ingleses sobre su proceso de regionalización en curso. El informe Kilbrandon comienza observando sobre el tema financiero que resulta fundamental, una vez que la "devolución" se consagre, que la unidad no sólo política, sino también económica del Reino Unido sea preservada, lo que impone que el poder central mantenga los poderes que permiten ordenar y dirigir la política económica como un todo, lo cual exige que los principales poderes de impuesto y de gasto hayan' de continuar en manos del Parlamento de Westminster. Esta retención es, además, la única que permite asegurar el "principio de paridad" entre todos los ciudadanos del país tanto respecto a las cargas públicas como respecto a los servicios prestados por la Administración. En definitiva, el informe proponía operar preferentemente con la descentralización del gasto, atribuyéndolo a las regiones, y no del ingreso, unificado en el presupuesto central, si bien admitía un cierto nivel de imposición regional. que no debía afectar a las grandes figuras tributarias del sistema fiscal. Pero en los libros blancos sobré Escocia y Gales de 1974 y 1975 el Gobierno ha sido aún más estricto y reduce la "devolución" al puro gasto, mediante la asignación por el Parlamento de un *block grant*, de subvenciones globales, que a la región corresponderá luego administrar autónomamente; el sistema, "is inescapable", es ineludible -dice- si ha de preservarse la unidad económica y la necesidad de una parificación regional; únicamente se admite la posibilidad de imponer un recargo sobre la imposición local actual. Especialmente se ha insistido en el libro blanco de 1975 que carece de sentido que Escocia pretenda invocar títulos para apropiarse todas (o parte) de las rentas derivadas del petróleo descubierto recientemente en sus costas y sobre él mar del Norte, descubrimiento sobre las que tanto fía la economía británica en el futuro. Con explicitud, el libro blanco dice que la 'propuesta de reservar a' Escocia las rentas del petróleo "would mean the break-up of the United Kingdom", significaría la ruptura del Reino Unido. Con agudeza dice uno de estos documentos que el principio de igualdad y el de la capacidad contributiva no se predica sólo de los ciudadanos, también de los lugares, territorios y regiones: todos deben pagar el impuesto y quien más tiene, más debe pagar. Un aristocratismo por colectividades encubre difícilmente un sistema radicalmente arcaico y contrario a la conciencia- social de nuestro tiempo.

Este tema resulta capital, como bien se comprende, para la mayor parte de las regiones españolas.

d) El ejemplo fiscal resulta muy útil para abordar un tema delicado, el de la famosa autodeterminación. Con toda explicitud debe decirse que tal autodeterminación constituye, en efecto, un principio animador de todo el sistema de autonomías regionales, pero que no puede tomarse a la letra en su sentido más absoluto si no se quiere llegar -como parece claro que no se quiere- al puro separatismo. En efecto, si las regiones, aun en la forma eventual de un sistema federal y hasta confederal, han de integrarse en una estructura superior que las trascienda, cuál haya de ser su configuración, sus poderes efectivos, sus apropiaciones de fuentes de renta, es algo que interesa decisivamente a esa estructura superior y a los demás componentes de la misma; la extensión y el contenido de un sistema integrador de unidades diversas no es algo que pueda ser decidido unilateralmente por cada una de esas unidades, sino que es el objeto mismo del pacto social conjunto en que todos son igualmente partes interesadas. Por otra parte, en un contrato no hay partes más importantes que otras, de modo que puedan imponer su ley a las otras; el consentimiento de todos es de esencia. Si los catalanes, como quiere el, señor Trías Fargas, deciden apropiarse todas las rentas sobre las que su poder regional puede invocar alguna conexión más o menos válida, no estarán autodeterminándose, esto es, decidiendo sobre cosa propia, sino decidiendo sobre algo común a catalanes y a no catalanes, porque la economía española es una unidad absolutamente interrelacionada, viene siéndolo desde que se suprimieron las aduanas interiores, y sería una locura que alguien pensase que dejase de serlo, de modo que todo es de todos y nadie puede invocar títulos excluyentes de los demás cuando los demás son precisamente los inmediatamente afectados.

Esto es elemental como principio de organización colectiva, y puede aplicarse al tema regional, como al tema federal o confederal. Hay que decir que la experiencia de la República es precisamente ésta: la iniciativa inicial primera de Maciá, que el mismo 14 de abril de 1931 proclamó la República catalana, tuvo que ser sometida al Parlamento de la República, previo paso por la Constitución del Estado. La *Generalitat* fue obra de esa Constitución y de esa ley central, esto es, del conjunto del país, aunque en la Constitución se preveyese un referéndum previo regional. La autodeterminación, pues, puede ser una fórmula para decidir sobre materias propias, para actuar el sistema regional una vez creado, pero no para configurar unilateralmente las condiciones que a los demás españoles afectan sobre el sistema mismo de las autonomías, su extensión y sus eventuales límites o contrapesos.

e) Es importante destacar, lo que también resulta implícitamente de lo expuesto, que el sistema regional debe ser general y no particularista o excepcional, esto es, debe regionalizarse el país entero y no sólo algunas regiones, las que invocan un particularismo cultural. A mi juicio, aquí estuvo uno de los errores básicos de la Constitución de 1931 sobre esta materia, haber consagrado el principio dispositivo para la institucionalización de una región concreta, esto es, que únicamente aquellas regiones que tomasen la iniciativa para ello se institucionalizasen. Aquí los constituyentes de 1931 fueron tributarios de la inicial y primitiva concepción regional como tradicionalismo que expusimos al comienzo, lo que dio al regionalismo, aplicado a las regiones más destacadas económica y culturalmente del país, un aspecto de privilegio, que resultó para las demás regiones una dificultad adicional. Desde la perspectiva del nuevo regionalismo, se comprende que el sistema o se generaliza o se excluye: mi posición está, por supuesto, en favor de la generalización. Ello no quiere decir que no quepa una particularización de regímenes regionales específicos para atender situaciones también singulares, como es especialmente relevante en el caso de las regiones con particularidades lingüístico-culturales. La fórmula italiana de una distinción entre regiones de régimen común y de régimen especial parece adecuada a esa circunstancia.

f) Por otra parte, regionalizar o no es una decisión política de primera importancia, que afecta a la configuración misma del poder político y a derechos básicos de las colectividades y de los ciudadanos. Es, por ello, una decisión que ha de determinarse en la Constitución, la cual ha de perfilar sus rasgos

concretos, sin perjuicio de particularizaciones o estatutos propios de cada región. Por esta razón y por la del apartado anterior, me pronuncio resueltamente en contra del sistema de Comisiones de régimen especial que para determinadas regiones se han constituido desde 1975 en el Ministerio de la Gobernación.

g) Regionalizar no es romper. Las unidades políticas superiores a la región son una ganancia definitiva de la historia, que sería vano intentar echar por la borda en aras de pequeñas y efímeras satisfacciones sentimentales, que el pueblo sufriría pronto a un duro precio con un empobrecimiento efectivo, material y cultural. Regionalizar implica articular un conjunto de distinta manera, en aras, justamente, de un superior funcionalismo del mismo, como nos hemos esforzado en justificar, y para perfeccionar el principio de la participación ciudadana. En el plano político lo que la regionalización impone es una nueva distribución territorial del poder. En el plano cultural, es evidente que la institucionalización regional dará nueva vida a las culturas regionales, a lo que se comprendería difícilmente que nadie pudiese oponer reparo alguno. Frente a la autonomía cultural, que ha de partir de un reconocimiento plenario, y, por tanto, con pleno valor oficial, de las lenguas vernáculas, únicamente cabe observar que habrá que preservar los contenidos generales de la cultura del país, comenzando por la lengua común a todos los españoles, carácter común que, además de ser un hecho, incluso en las propias regiones de que se trata, asegura a todos el más firme acceso a la cultura universal, a una comunidad intercontinental de 300 millones de humanos.

Parece improcedente, en el plano en que estamos, intentar descender a detalles técnicos sobre los rasgos concretos de una institucionalización regional. Sólo insistiremos en que regionalizar aumenta y no destruye la unidad, la hace más rica y profunda y no mecanizada y externa.

Es, pues, si se acierta a configurarla con amor y con la mente clara, una prenda cierta de esperanza en el enriquecimiento y mejora del conjunto de pueblos a que llamamos España.

ANEXO

Premio "Fernando Camacho 1950"

TRATAMIENTO FISCAL DE LA CONTRATACIÓN MERCANTIL PRIVADA EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

por
D. CESAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA
Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda

LEMA: Optione facta, jus eligendi consumitor

PRELIMINAR

Al desarrollar el tema de este trabajo, pronto se nos plantearon las siguientes interrogantes: El estudio del tratamiento tributario de la contratación mercantil, ¿ha de limitarse al momento de su perfección o ha de comprender, también, su etapa de ejecución o consumación? Por contratación mercantil, ¿hemos de entender la recogida en nuestro Código de comercio o, también, la que merece dicha calificación por la doctrina jurisprudencial y científica?

Al redactarle hemos ido, tal vez involuntariamente, dando contestación a dichas preguntas. Y finalizado el trabajo, consignamos estas aclaraciones delimitadoras del criterio que nos ha guiado en su desarrollo.

Es indudable que el tráfico jurídico-mercantil requiere un especial régimen fiscal. No podíamos, por tanto, limitarnos a insertar las normas y los criterios doctrinales que presiden el trato tributario de la contratación mercantil según el sistema patrio. Era preciso buscar la entraña económica de la operación mercantil y extraer de las normas fiscales aquellos principios o directrices que fundamentaran el trato especial o distinto de aquélla. Esta aspiración, tan desproporcionada para nuestras modestas posibilidades, exigía, de un lado, caracterizar el negocio mercantil y, de otro, aproximar las regulaciones mercantil y fiscal.

Caracterizar el negocio mercantil no es tarea fácil en nuestro actual sistema positivo. Habíamos de apoyarnos, preponderantemente, en la doctrina científica. Y en ella encontramos la lista de los contratos mercantiles. A ella nos hemos atenido superando omisiones de nuestro Código mercantil y siguiendo el camino que nos señalaba la propia convocatoria al citar por vía de ejemplo los contratos de suministro y de ejecución de obra.

Ahora bien, hemos excluido dos contratos y como tales insertos en el C. de c.: el de Compañía y el de cuentas en participación. ¿Por qué? El vocablo contratación lleva implícita la idea de perfeccionamiento en masa de acuerdos bilaterales; así el C. de c. en la rúbrica del tít. V del lib. I: "De los lugares y casas de

contratación mercantil". Por otra parte, el contrato de Compañía, como le denomina dicho Cuerpo legal, responde más bien a un acto constitutivo que a un simple contrato. Los excluidos contratos dan nacimiento a relaciones jurídicas duraderas. El nacimiento de unidades jurídicas –sociedades–, o económicas –cuentas en participación–, que han de actuar en el tráfico mercantil, parece ser acto incidental u ocasional reñido con el concepto más admitido de contratación. Asimismo, dichos contratos parecen ser preparatorios de posterior contratación mercantil; no en vano se estudian al tratar de los comerciantes y no al desarrollar las obligaciones y contratos mercantiles cuando la sistemática fue adoptada con cierto rigor científico. También nos indujo a esta determinación excluyente, el que en la convocatoria en que este trabajo toma parte, se comenzará la enumeración por el contrato de compraventa regulado por el C. de c. después del de Compañía y el de cuentas en participación.

En la caracterización del negocio mercantil, habíamos de utilizar todos los elementos que el Derecho fiscal patrio nos pudiera proporcionar. Y en este sentido hemos acudido con cierta frecuencia a impuestos como el de Utilidades y el de Industrial que, en puridad, no gravan la contratación en sí, sino sus resultados o consecuencias. Es decir, la contratación como noción activa termina en el instante de la perfección estipuladora. Pero dichos tributos nos han ayudado a pretender delimitar cada contrato mercantil y a estudiar conjuntamente sus estatutos mercantil y fiscal, haciendo resaltar sus diferencias, sus paralelismos y, a veces, el profundo realismo del Derecho fiscal ante una institución mercantil y frente a la añeja regulación de nuestro Derecho mercantil positivo.

Con lo expuesto queda justificada la amplitud de nuestro estudio –no ajustado al C. de c.–, su acomodación al concepto más extendido de contratación y el haber abordado con carácter incidental y complementario tributos que, en verdad, no recaen sobre la contratación entendida en sentido estricto.

CONTRATO DE COMPRAVENTA

1. Introducción.

En esta parte hemos de limitarnos a relacionar con la concreción posible los supuestos que con arreglo a nuestro C. de c.,–artículos 325 y 326– son de compraventa mercantil. Su crítica y debido enlace con el tratamiento fiscal de este contrato, se hará al final del mismo, desarrollando las conclusiones o sugerencias en pro de la unificación legislativa –mercantil y tributaria– de la compraventa mercantil.

Son mercantiles las compraventas que recaigan sobre cosas muebles –mercaderías, títulos–valores– y con propósito de reventa lucrativa. Dos elementos –objetivo e intencional– entran en la caracterización de este contrato como mercantil.

No son mercantiles las compraventas de cosas que se adquieran para el propio consumo, de frutos o productos de cosechas o ganados que se vendan por sus recolectores y de objetos fabricados o construidos por artesanos cuando éstos son sus vendedores.

Y, por último, es indiferente que la cosa revendida lo sea en la misma forma que se compró o en otra diferente.

Las demás hipótesis del citado Cuerpo legal quedan, en verdad, recogidas en las que acaban de ser indicadas, como al final del estudio de este contrato diremos.

2. Régimen fiscal.

A) Advertencia previa.

Pocos contratos mercantiles ofrecerán las dificultades que el de compraventa opone a su

sistematización desde ángulo tributario. El Impuesto de Derechos reales sólo en determinados casos atiende a la posible naturaleza mercantil de este contrato. El de Timbre, por el contrario, parece estar pendiente de la compraventa mercantil, pero su reglamentación es fragmentaria y sin que sea posible reducirla a unidad.

Si a estos inconvenientes unimos la falta de técnica, más que de actualidad, en el concepto que nuestro C. de c. contiene respecto de la compraventa mercantil, convendremos en la imposibilidad de estructurar con cierto sistema su estudio tributario. "Lege ferenda" sería fácil esta tarea. Se iría a un nuevo concepto de la compraventa mercantil. La compraventa sólo puede reputarse mercantil cuando se encuentra en conexión con una serie orgánica de actos propios de una empresa mercantil, ha dicho y defendido el profesor URIA. Después, se acomodarían los textos fiscales a esta nueva –y antigua– concepción. El Impuesto de Derechos reales se inhibiría totalmente por el camino del establecimiento de exenciones. El Impuesto del Timbre gravaría la transmisión de la cosa y la formalización del contrato en el momento de su perfección y en las etapas de su ejecución.

Mas en el actual momento positivo no cabe otra cosa que recoger tributo por tributo, y de acuerdo con la peculiar regulación de cada uno exponer el tratamiento fiscal de este contrato. Intentar reducir a unidad los caóticos preceptos tributarios, significaría renunciar a esta tarea o, lo que es peor, incurrir en constantes repeticiones en obsequio a una sistemática que, por otra parte, carecería de todo carácter científico y, desde luego, divergente con la noción de nuestro C. de c. Además cuanto en el anterior sentido pudiera hacerse, ya está planteado por SAINZ DE BUJANDA, LATORRE, AMORÓS y otros autores. Nada más cabe intentarse[1].

B) En su perfección.

a) Verbalmente,

a') Impuesto de Derechos reales:

Los contratos de venta "meramente verbales" que se celebren, en establecimientos o sitios públicos de venta están exentos de gravamen por este impuesto, según el art. 6, núm. 8 de su Reglamento.

Antes ha previsto en el núm. 5 la exención, con carácter general, de los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exacción del impuesto.

Como vemos, la exención en primer lugar citada alcanza sólo a los contratos de compraventa. En cambio, la segunda a todos. En el estudio de estas exenciones –y demás preceptos concordantes – nos han precedido autores de reconocida valía; citemos a BAS Y RIVAS, MARTÍN–RETORTILLO, VELASCO y MARTÍNEZ PÉREZ–LURBE en magníficos trabajos y con propósito de agotar el tema. Los hemos consultado antes de redactar estas notas. En aras a la brevedad no haremos citas particulares, aunque nuestro punto de vista pueda coincidir con alguno de dichos comentaristas. Procuraremos desarrollar esta enmarañada y desorbitada cuestión sin afanes de originalidad, pero reduciéndola a sus primitivos límites.

El núm. 8 del art. 6 exceptúa los contratos de venta meramente verbales y que, además, se celebren en establecimientos o sitios públicos de venta. Como precepto especial le creemos de aplicación prelativa y, en definitiva, él nos ha de dar el criterio en cuanto al contrato de compraventa.

[1] Vid.: "La compraventa mercantil ante el Impuesto de Derechos reales", por VILASECA MARCET, en Rev. de Derecho financiero, diciembre de 1954, página 563 y sigs.
También se ocupó de la compraventa mercantil SÁNCHEZ TORRES en su conferencia "Algunas consideraciones sobre el Impuesto de Derechos reales, en relación con la industria y el. comercio", pronunciada el día 17 de enero de 1953. (Vid. I Semana de Estudios de Derecho financiero, pág. 195 y siguientes, ed. por Rev. de Derecho financiero.)

El contrato verbal es el perfeccionado oralmente, sin que conste por escrito. Mas no basta que así suceda; es necesario, además, que tenga lugar en establecimiento o sitio público de venta. ¿Qué contempla el legislador? La compraventa mercantil, respondemos. Si después, en curso de ejecución del contrato, se expiden documentos relacionados con la venta convenida, no habrá dejado de ser verbal el contrato y, por tanto, exento[2]. Está redactado el precepto pensado en la compraventa mercantil al contado, pero no excluye, ni mucho menos, la concertada a plazo.

Ahora bien, si nos referimos ya al núm. 5 del citado artículo reglamentario, la cuestión no es de tan fácil solución. Entre los contratos verbales está, desde luego, el de compraventa. Pero, agregamos rápidamente, el legislador no pensó en la compraventa tan sólo, pues hubiera refundido los preceptos siquiera.

Los contratos verbales son los perfeccionados oralmente, repetimos. "Cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito", agrega el precepto. ¿Cuando las prestaciones sean superiores a 1.500 pesetas, su cumplimiento exige que consten por escrito?, preguntamos. Creemos que no. El cumplimiento de un contrato con prestaciones superiores a 1.500 pesetas no requiere, en general, su constancia por escrito. Es su incumplimiento el que puede requerir que conste por escrito para exigir su cumplimiento, precisamente. Luego no ha de ser el art. 1.280 del C. c. el que ha de servirnos para deslindar los contratos verbales de los que han de formalizarse por escrito. La exigencia general del C. e. en dicho artículo no es la que el legislador del Impuesto de Derechos reales ha tenido en cuenta para condicionar la exención de los contratos verbales[3].

---

[2] No obstante, se niega la consideración de contrato verbal, al que resulta fraccionadamente documentado. Así, en las siguientes Res.:

En los pedidos de tuberías de características especiales destinadas a la sustitución de la tubería de impulsión de una red de distribución, con sujeción estricta a las condiciones especificadas en la memoria, planos y proyectos elaborados por la entidad, las correspondientes. .facturas, los abonarés del importe de las transferencias bancarias, etc., son suficientes para considerar como no verbal el contrato y, por tanto, devengado el Impuesto de Derechos reales (Resolución del T.C. de 3 de junio de 1954).

La Res, del T.C. del 22 de junio de 1954 destaca que resultando documentados los requisitos esenciales de art. 1.261 en relación con el 1.254, ambos del Cód. civ., ha existido contrato escrito de compraventa gravable por el Impuesto de Derechos reales.

[3] Sin embargo, se ha establecido la siguiente doctrina:

Prescribiendo el art. 1.280 del Cód. civ., a los efectos y con el alcance señalados en el 1.279 del propio Cuerpo legal, que deberán hacerse constar por escrito, aunque sea privado, los contratos en que la cuantía de las prestaciones de uno o de los dos contratantes exceda de 1.500 pesetas, es forzoso entender, desde la vigencia de la ley de 17 de marzo de 1945, sujetos al Impuesto de Derechos reales los contratos verbales que pasen de la expresada cuantía de 1.500 pesetas (Sent. del T.S. de 29 de abril de 1950).

En el mismo sentido las siguientes Res. del T.C.: 21 de noviembre y 19 de diciembre de.1950; 20 de febrero, 27 de marzo, 17 de abril y 25 de septiembre de 1951; 15 de enero, 29 de abril y 24 de junio de 1952; 22 de junio de 1954 y 1 de marzo de 1955, entre otras. Y se ha razonado del siguiente modo:

Al quedar excluidos de la exención del Impuesto de Derechos reales los contratos verbales cuyo cumplimiento deba constar por escrito y exigir el Código civil en su art. 1.280 un .documento, aunque sea privado, para hacer efectivas las obligaciones propias de los contratos de cuantía superior a 1.500 pesetas, debe estarse a esta declaración legal en defecto de preceptos aclaratorios o complementarios de la reforma, teniendo, asimismo, en cuenta para ello el carácter restrictivo que debe darse a la interpretación de las exenciones de contribuciones e impuestos, según doctrina constante (Res. del Tribunal Central de 4 de julio, 26 de septiembre y 7 de noviembre de 1950).

En la misma línea argumental la Res. del T.C. de 23 de noviembre de 1954, pues invocando la Sent., del T.S. de 21 de mayo de 1948 y las Res. del Tribunal Central 20 de febrero y 3 de marzo de 1951 y 15 de enero y 24 de junio de 1952, declara que la exención establecida para los contratos verbales no es aplicable a los de cuantía superior a 1.500 pesetas, que conforme al art. 1.280 del Cód. civ. deben constar por escrito.

El criterio expuesto es, por tanto, el que hoy impera en la vía económico– administrativa. Sin embargo, el T.S. mantiene otra orientación, según se desprende de la doctrina anotada en la llamada (4) a pie de página.

En cambio, si se enajena, por ejemplo, un vehículo automóvil sabemos que, por exigencias de ciertas oficinas públicas –Obras públicas, Administración de Rentas públicas, etc.–, dicha transmisión ha de constar por escrito, pues aunque se estipulara oralmente la comparecencia ante dichas oficinas del vendedor y el comprador –baja y alta simultáneas en la Patente de circulación de automóviles, v. gr.–, implica o constituye formalización a efectos administrativos del contrato dicho. En este sentido el art. 48, párrafo 3) del Reglamento de este tributo[4].

[4] En relación con el párrafo 4) de este precepto se han tomado los siguientes acuerdos jurisprudenciales:
La existencia o expedición del libramiento basta para que el contrato sea calificado como de carácter escrito, por constituir una presunción de derecho, lo cual no excluye el que el cumplimiento del contrato no requiera que constara por escrito, o bien se tratase de un contrato meramente verbal celebrado en establecimiento o sitio público de venta, sin que ello implique exigir al reclamante la prueba de sus manifestaciones, eximiéndose de ello la Administración, sino declarar que para disfrutar de la exención del Impuesto de Derechos reales es precisa la demostración de lo contrario de lo establecido en. virtud de la presunción indicada, basada en la expedición de un documento necesario para hacer efectivo el ¡precio pactado, como lo es en el caso de este recurso el mandamiento de pago determinante de la liquidación impugnada .. (Resoluciones del T.C. de. 23 de septiembre– de 1952 y 5 de mayo de 1953, entre otras).
El contrato en cuestión no puede ser calificado como meramente verbal sin haber mediado documento alguno ni intervención o actuación de índole oficial, sino que la exigencia del cumplimiento de requisitos como: el pedido formulado por la Dependencia correspondiente al vendedor o contratista; informe del señor Intendente; juicio crítico de la Intervención; concesión del crédito; aprobación de gastos; factura–guía; factura comercial; mandamiento de pago y libramiento, confiere el carácter de contrato formal, el cual, aunque no sea para su validez, requiere en su realización y efectividad la constancia por escrito, lo que, por lo menos, constituye para las partes interesadas, en caso necesario, una prueba escrita de la existencia de tal contrato (Res. del T. C de 19 y 27 de enero de 1953).
La sola existencia de adjudicaciones o libramientos supone la realidad del contrato, sin que se pueda aplicar la. exención establecida para los verbales, porque, como determinó el T.S. en Sent. de 21 de junio de 1948, y este Tribunal, en acuerdos de 20 de febrero y 27 de marzo de 1951 y 24 de junio de 1952, la doctrina de que los contratos verbales de cuantía superior a 1.500 pesetas son válidos civilmente, aplicando el art. 5.º de la. Ley de Administración y Contabilidad del Estado, de 1 de julio de 1911, tal orientación es inoperante y no transmutable al orden fiscal, y que, aunque los contratos de referencia se considerasen como compraventas de bienes muebles al Estado y no de suministros al mismo, no les alcanzará la exención, toda vez que tratándose del Estado como adquirente existe una doble restricción: de una parte, la establecida en el número 5 de los arts. 3.1 de la Ley y 5.o del Reglamento, y de otra, la del art. 48 de este último, en su número 4.o, que, para la "exacción del Impuesto" de Derechos reales, declara bastante la existencia de diligencias o actuaciones administrativas escritas, siendo suficiente la concurrencia de libramientos para el cobro; ¡pero, además, y aparte de las del cobro, han existido otras diligencias de la Administración; que el propio recurrente reconoce en su escrito de alegaciones, y son las impuestas por el cumplimiento de los trámites precisos en el sistema de contratación administrativa por comisión a compras, regulado en la Orden de 5 de abril de 1940 (Res. del T.C. de 11 de mayo de 1954).
Sin embargo, el T.S., en Sent. de 2 de febrero de 1955, admite la existencia de contratos verbales con la Administración a efectos del Impuesto de Derechos reales, insistiendo, por tanto, en la doctrina sentada por su Sent. de 29 de septiembre de 1951. Como indica GARCÍA–TREVIJANO en Rev. de Administración Pública, enero–abril de 1955, pág. 235, tales supuestos se darán en casos excepcionales, pues la Administración corrientemente ha de formar su voluntad a través de un procedimiento complejo y reglado, que dará lugar a actuaciones escritas distintas del libramiento o mandamiento de pago que tiene el carácter de acto administrativo interno, y, por tanto, no incluido en las diligencias o actuaciones administrativas del art. 48, párrafo 4), del Reglamento del Impuesto, según el criterio de dicho alto Tribunal.
La Sent. del T.S. que acaba de ser citada, fecha 29 de septiembre de 1951, argumentaba "que no es cierto que todo trato con el Estado o sus órganos administrativos reclame la presencia de formalidades escritas; pues no puede asignarse el carácter de convenio a las diligencias de régimen interno que se practican sin intervención alguna del particular. antes o después de una adquisición y, por tanto, sin que en ningún pasaje de ellas conste el acuerdo de voluntades correspondiente, ni aparece demostrado que en todo caso habría debido formularse oferta alguna susceptible de iniciar la formación del pacto subsiguiente". En otro argumento se razona así: "No surge del conjunto de. normas contenidas en los aria. 1.279 y 1.280 del C6d. civ. obstáculo alguno a la conceptuación como verbal del presente negocio, pues aunque el últimamente citado art. reclama en su párrafo final, para los casos en que las prestaciones importen más de 1.500 pesetas, la constancia escrita del contrato correspondiente, es necesario tener presente. que no se trata indefectiblemente de un requisito de validez, ya que en el caso presente la Administración dio lugar a su cumplimiento reconociendo su obligatoriedad, y quedando así cumplido

La interpretación auténtica es recogida en Circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, fecha 3 de agosto de 1950, que advierte han de estimarse tributables los contratos escritos, bien públicos o privados, pues el legislador no ha querido someter a gravamen todos los actos de la vida con repercusión económica superior a 1.500 pesetas.

La Sentencia del Tribunal Supremo fecha 25 de abril de 1950, dictada en pleito sobre suministros de energía eléctrica, motivó se diera un alcance insospechado a la misma y el que se haya planteado esta cuestión creyendo ver en la reforma del Impuesto por ley de 17 de marzo de 1945 una variación trascendental. Nosotros, modestamente, creemos que sólo el afán de gravar los traspasos de concesiones administrativas, establecimientos comerciales e industriales, etc., indujo al legislador a intercalar la salvedad "cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito", en lugar de la expresión "mientras no se eleven a documento escrito", que anteriormente figuraba en el asendereado precepto.

Y no se diga que la norma anterior a 1945 imprimía al gravamen para su efectividad fiscal una significación documental, pues en esta orientación persiste y a pesar de la pretendida reforma. En efecto, en el art. 44 se indica que para ser exigible el impuesto se requiere la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto al tributo, de una convención expresamente consignada por los contratantes o de otro acto que, con arreglo a los principios de Derecho, pueda lógica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las partes, manifestadas en las cláusulas o estipulaciones del contrato, rectamente interpretadas. Asimismo, en el art. 48, 2) se previene que en la transmisión por contrato de bienes muebles, inmuebles, etc., el impuesto se exigirá, cualquiera que sea la naturaleza del documento en que dichos actos se hagan constar.

b') Impuesto del Timbre.

Los contratos de venta no formalizados, esto es, los perfeccionados oralmente, no quedan sujetos al Impuesto del Timbre. Ello es lógico atendido el carácter de este tributo. Sin embargo, entendemos, siempre que según uno u otro criterio se produzca liquidación positiva por el Impuesto de Derechos reales, creemos existe antecedente documental bastante para que, paralelamente, se den los presupuestos de gravamen por el Impuesto del Timbre.

b) Por correspondencia

a') Impuesto de Derechos reales.

Quedan exceptuados del Impuesto de Derechos reales –artículo 6, núm. 8 de su Reglamento– los contratos de venta concertados por correspondencia por comerciantes e industriales de artículos propios de su comercio o industria, siempre que no concurran en ellos otros conceptos distintos sujetos a tributación.

El Reglamento de este tributo apunta una noción más exacta de la compraventa mercantil. Efectuada por comerciantes e industriales. Y sobre artículos propios de su comercio o industria[5]. Está superado el

el pormenor que en el art. 6.°, núm. 5.°, del referido Reglamento se expone al declarar exentos a los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que conste por escrito."
La disparidad con los Tribunales económico–administrativos es manifiesta. De ella se ocupa J. M. T. (¿TEJERA VICTORY?) en Rev. de Derecho Financiero, marzo de 1952, págs. 129 y sigs.
El T.C., en su Res. de 8 de marzo de 1955, sigue manteniendo criterio opuesto al que sustenta el T.S.

[5] Destaca esta circunstancia la Res. del T.C. de 9 de noviembre de 1954. También debe ser anotada aquí la siguiente Res.:
Existen dos hipótesis en el Impuesto de Derechos reales de contratos de correspondencia: uno, el de venta de mercaderías, que supone que los dos contratantes son comerciantes, y otro, el realizado mediante simple pedido, en el que sólo se exige que el vendedor esté dado de alta en la Contribución industrial (Sent. del T.S. de 1 de julio de 1950).

carácter mediatorio –reventa– que impregna a nuestro sistema positivo privado, así como la indiferenciada posibilidad de venta por comerciantes e industriales de artículos o productos que no sean propios de su comercio o industria. Un ejemplo de esta última hipótesis. Quien vende la totalidad de los géneros de su establecimiento mercantil no concluye una venta de artículos propios de su comercio o industria, ya que con su enajenación cesa en el ejercicio de su comercio o industria. En este sentido el T.E.A.C., en su resolución de 10 de abril de 1934. También en su resolución de 7 de noviembre de 1944, en la que se refiere a la transmisión onerosa de las primeras materias, los envases de los productos de una industria, nombre comercial y marca, no registrada, que declara debe tributar por el concepto de muebles al 3 por 100.

Concordante y, en cierto modo, modificativo del anterior precepto, es el párrafo 1) del art. 24 del mismo texto reglamentario. Exceptúa del gravamen sobre transmisiones de bienes muebles –al 3 por 100–, los contratos de venta concertados por correspondencia por comerciantes o industriales de artículos propios de su comercio o industria, o sea –aclara y modifica–, limitados al mero pedido de géneros para cuya venta esté debidamente matriculado el vendedor, siempre –insiste–, que no concurran en ellos otros conceptos distintos sujetos a tributación[6].

La exención fiscal de los contratos de compraventa celebrados en el establecimiento de venta, era insuficiente. No sólo el minorista es comerciante, ni sólo es mercantil la venta de artículos para el consumo directo del comprador. Y si el mayorista o fabricante ha de vender a comerciantes en otra plaza establecidos y sus ventas han de ser, también, mercantiles, era preciso establecer análoga exceptuación tributaria. El legislador se detuvo en el contrato concertado por correspondencia. Pero, ¿qué alcance ha de darse a esta exención? Dentro de una misma plaza puede estipularse una venta en documento privado autorizado por los contratantes con unidad de acto o, por el contrario, concertarse por correspondencia en dos momentos distintos –recordemos las teorías de la manifestación, recepción, cognición y emisión– para comprador y vendedor, pero con iguales efectos jurídicos. Si la compraventa mercantil en documento privado consignada no está exceptuada de gravamen por este impuesto, ¿qué se pretendió eximir en las concertadas por correspondencia?

El art. 24 viene a darnos su alcance y significación. O sea –dice–, limitados al mero pedido de géneros. El mero pedido de géneros es la declaración dirigida al oferente –comerciante o industrial– de querer concluir el contrato de compraventa. El comerciante o industrial, por el simple ejercicio de su actividad mercantil, por implícita confesión de su clasificación fiscal como vendedor, por su condición de titular de un establecimiento mercantil de venta, está ofreciendo tácitamente el artículo propio de su comercio o industria. Oferta que ha de entenderse viva y dirigida a cualquier posible comprador. Quien suscribe el pedido de géneros ya está contratando y sólo resta que el comerciante o industrial concrete por correspondencia calidad y precio, o por hechos concluyentes –envío de los géneros– dé su aceptación. El vendedor y el comprador no convinieron un contrato de compraventa en documento privado, sino que salvaron por medio de la correspondencia una distancia que les imposibilitaba la perfección del contrato personal u oralmente.

---

[6] Perfilan esta noción reglamentaria los siguientes acuerdos:
Para que sea aplicable la exención por el Impuesto de Derechos reales a favor de los contratos de venta concertados por correspondencia, es necesario que queden aquéllos limitados al mero pedido de géneros para cuya venta esté debidamente matriculado el vendedor, circunstancia no concurrente en la documentación unida al expediente... (Res. del T.C. de 2 de junio de 1953). En sentido análogo, la Res. del T.C. de 1 de diciembre de 1953. Y las de 22 y 30 de junio de 1954 también niegan la exención del núm. 8.° del art. 6.° del Reglamento del Impuesto, porque se cruzaron documentos entre los contratantes, se formularon presupuestos y se fijaron condiciones especiales de entrega y pago.

A nuestro juicio, la exención tributaria que referimos ha de tener el expresado alcance. Si utilizando los servicios postales, por ejemplo, se concluye un contrato de compraventa en documento privado formalizado, esta venta quedará sometida al régimen tributario de las transmisiones en general[7].

Así el T.E.A.C. cuando en su resolución de 13 de febrero de 1945 declaró que los contratos privados sobre mercaderías, concertados por correspondencia, se refiere a los que en el uso mercantil es corriente celebrarlos por carta y no a los que ofrecen otras características, en los que figuran impresas las condiciones generales en que se efectúan alas compras, debiéndose tener en cuenta –añade– que el apartado 1.º del art. 24 limita la exención al mero pedido de géneros, análogo a mercaderías, para cuya venta esté matriculado el vendedor[8].

Dos notas más sobre este precepto. En redacción anterior el Reglamento se refería a compraventa "entre" comerciantes e industriales. Actualmente habla de ventas "por" comerciantes e industriales. La modificación introducida merece nuestro aplauso. Lo que caracteriza a la compraventa de mercantil es su realización por comerciante e industrial y dentro de la explotación de su comercio o industria, sea quien fuere el comprador. De este modo se corrige la escisión que nuestro C. de c. –art. 326, núm. 4– está reconociendo al desdoblar la compraventa en dos actos: uno civil y otro mercantil[9].

---

[7] Merece ser destacada la siguiente jurisprudencia económico–administrativa:
Para que haya contrato por correspondencia es preciso se refiera a las compraventas que en el uso mercantil es corriente realizar por carta, pero tal beneficio tributario no debe hacerse extensivo a contratos como el que es objeto del presente recurso, en el que, sin desconocer su forma externa epistolar (si bien no se ha acreditado que el contenido de las cartas referidas se trasladara al libro copiador, que deben llevar necesariamente las sociedades mercantiles, según los arts. 33 y 41 del Código de Comercio), es lo cierto que no ofrecen las características antes indicadas, peculiares de los contratos por correspondencia, sino que tienen otra forma distinta y especial por razón de las condiciones que fueron estipuladas y que constan en las cartas y documentos complementarios de las mismas que obran unidos al expediente, en los que se especifican detalladamente el material que es objeto de la compraventa pactada y los requisitos del contrato que han de cumplirse (Res. del T.C. de 20 de enero y 2 de junio de 1953 y 11 de mayo de 1954, entre otras).
El concepto fiscal de compraventa por correspondencia está establecido en favor de los contratos de venta concertados por comerciantes e industriales y de artículos propios de su comercio o industria, según reiterada jurisprudencia de este Tribunal confirmatoria del criterio de que la exención tan sólo es aplicable a las compraventas que según el uso mercantil suelen realizarse por carta, lo que no resulta aplicable al caso objeto de recurso, ya que el concierto de voluntades estuvo precedido de otras actuaciones de las partes, cual la existencia de un concurso, aceptación de oferta y constitución de fianza en garantía del cumplimiento del contrato, plasmado todo ello en documentos que contienen disposiciones apropiadas, por lo que es de desechar la idea de que sólo medió un simple pedido de géneros equivalente a contrato, que es el concepto comprendido en la exención del núm. 8.º del artículo 6.º del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, cuya interpretación, por otra parte, ha de ser restrictiva por imperio del artículo 5 de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado de 1911 y del artículo 7 del vigente Reglamento del Impuesto (Resolución del T.C. de 21 de septiembre de 1954).

[8] Hoy pueden citarse, también, los siguientes fallos:
Se considerará como contrato por correspondencia y, en consecuencia, exento, el de venta de mercaderías formalizado mediante una carta que recibe y devuelve el aceptante, sin que sea preciso para tal calificación existan dos cartas, una con la propuesta y otra por la que se conteste aceptándola, (Sent. T.S. de 1 de julio de 1950).
La exención de los contratos celebrados por correspondencia se refiere sólo al caso que la correspondencia se limite al mero pedido de géneros para cuya venta esté debidamente matriculado el vendedor, y no cuando es preciso fabricarlo especialmente con características predeterminadas y se designó el sitio y forma para la entrega y los plazos de pago. (Res. del T.C. de 4 de julio de 1950 y, también, la de 15 de junio de 1954).

[9] Resume el alcance de la exceptuación tributaria y considera sus presupuestos de hecho, la siguiente sentencia:
Entre los actos y contratos exentos del Impuesto de Derechos reales se mencionan los contratos privados de mercaderías que se verifiquen por correspondencia, siendo los requisitos exigidos por la Ley que se trate de contratos de carácter–privado que se hayan llevado a cabo por correspondencia y que el objeto de la contratación hayan sido mercaderías, y para definir si determinados artículos pueden conceptuarse como mercaderías, es más obvio atender a su calidad,. según las condiciones de quien enajena o cede tales artículos, es decir, si el vendedor es una persona o entidad que, según las leyes mercantiles, actúa como comerciante, y desde él se ha de atender más al aspecto y momento de venta que al de adquisición y subsiguiente posesión y empleo de los objetos, y ello con tanto mayor motivo cuanto que, encaminado el Impuesto de Derechos reales a gravar la circulación, ha de ser

También hemos de referirnos a la exigencia de que el comerciante o industrial esté debidamente matriculado y que dicho artículo 24 contiene. De su texto no pueden inferirse otras consecuencias que las apuntadas por BAS y RIVAS –Rev. Der. priv., núm. 403, página 849–. Sin embargo, creemos que el legislador necesitaba un dato formal o registral para reconocer en el vendedor la condición de comerciante o industrial. Ese peligroso y manejable concepto de la habitualidad en el ejercicio del comercio que los Tribunales ordinarios pueden llegar a apreciar con prudencia hasta con exactitud, es de difícil o imposible ponderación en la órbita impositiva. Por eso se acude a su inscripción en un documento o registro fiscal, como es la matrícula de la Cont. industrial. Y se aferra la doctrina tanto a este registro tributario, que olvida, por ejemplo, a las empresas con socios de responsabilidad limitada y sujetas a la imposición mínima sobre el capital por Tarifa 3.ª de Utilidades y exceptuadas, por consiguiente, de gravamen por Contribución Industrial. La debida coordinación de tributos que en todo sistema debe imperar, permite "a posteriori" rectificar situaciones fiscales indebidas, sin perjuicio de la exención por el Impuesto de Derechos reales que acabamos de anotar.

En cuanto a la indicación final relativa a los libros de contabilidad, casi no es necesaria, pues la formalización de un contrato exige la intervención en el documento de las partes contratantes y la contabilidad siempre es unilateral, aunque refleje o registre las operaciones de su titular con los demás.

b') Impuesto del Timbre.

Los contratos de compraventa formalizados por correspondencia, no ofrecen ninguna especialidad para el Impuesto del Timbre. La compraventa formalizada por correspondencia postal o telegráfica, sólo necesita la aceptación, bien del vendedor, bien del comprador, dada por dicho medio. Su gravamen por Timbre queda desarrollado en el caso general que más adelante se resume.

c) Por otros medios documentales.

a') Al contado.

Impuesto de Derechos reales.– A1 tratar de la contratación oral y por correspondencia, ya hemos desarrollado, en verdad, el presente apartado[10]. Sólo nos resta sistematizar en lo posible los casos de gravamen de las compraventas mercantiles en documento consignadas.

Cuando las Mercaderías vendidas no sean propias de la explotación o actividad que desarrolle el comerciante o industrial vendedor, quedan sujetas al tributo todas las ventas hechas constar en documento público, en documento privado o por correspondencia –artículos 24, 1) y 48, 2) del Reglamento de este Impuesto–.

---

al instante inicial, que es al de la venta, no al final o. de compra el que ha de atenderse, pues si las exenciones fiscales no pueden extenderse a límites superiores a los que la Ley trate, también es Imposible cercenarlas más allá de lo que el texto legal consienta, so pena de invadir campos de la actividad económica que la Ley ha, estimado debía dejar indemnes, y con ello frustrar desenvolvimientos que, en interés general de la Nación, se había deseado amparar (Sent. del T.S. de 19 de enero de 1951).

[10] Sobre el sustrato documental de este tributo, se mencionan los siguientes criterios interpretativos:

Para la tributación por el Impuesto de Derechos reales de los actos intervivos se exige como elemento esencial la existencia de documento público o privado, en el que se plasme el contrato de que se trate, y de aquí que, en principio, la existencia de correspondencia relativa a un negocio jurídico no constituya elemento suficiente para exigir el Impuesto (Cir. de la Direc. Gral. de lo Contencioso del Estado de 3 de agosto de 1950).

Sin embargo, el T.C. en Res. de 25 de mayo de 1954 ha declarado que la técnica impositiva del Impuesto de Derechos reales autoriza la liquidación, no sólo de los actos y contratos expresos en los documentos o declaraciones de las partes, sino también de otros que se presuman o puedan ser presumidos por la Administración, los cuales reciben el nombre de tácitos o deducidos, y ello como medio de corregir la evasión o fraude fiscal que de otro modo se produciría.

Vid. Apartado 13 del opúsculo "El hecho imponible" de JARACH, Buenos Aires, 1943.

Si las mercaderías pertenecieran a la clase del negocio desarrollado por el comerciante o industrial, también quedarían sujetas las ventas en documento público y en documento privado, según los mismos preceptos reglamentarios; se reitera la excepción ya dicha para los formalizados por correspondencia, cuando no concurran otros conceptos sujetos a tributación –art. 6, párrafo 8 de dicho texto–.

Por último, tratándose de productos agrícolas y ganaderos vendidos por los dueños, colonos, aparceros, arrendatarios, etc., de las fincas o ganados de que procedan aquéllos, quedan sujetas las ventas en documento público consignadas –art. 6, párrafo 8, del Reglamento–, pero no las formalizadas en documento privado. Si la venta se conviniera por persona distinta o no procedieran de las fincas o ganados de su propiedad o explotación, quedaría sometida al régimen general.

Impuesto del Timbre.– Este tributo distingue entre operaciones convenidas por fabricantes y mayoristas, y operaciones concertadas por minoristas, siendo unos y otros los vendedores; esto es, un mayorista puede vender a un minorista y la venta quedará clasificada fiscalmente como realizada por un mayorista; atiende al vendedor, no al comprador. Retengamos esta nota que coincide con la postura que adoptamos sobre calificación de la compraventa mercantil en méritos a la condición o profesionalidad del vendedor, eludiendo todo desdoble o escisión de dicho contrato.

El art. 185 de la Ley del Timbre, dispone: Los documentos, cualesquiera que sea su denominación, por que los fabricantes y comerciantes al por mayor formalicen directamente y sin intervención de Agente de Cambio y Bolsa o Corredor de comercio colegiados, la venta de sus artículos, quedan sujetos al timbre que para las póliza, de Bolsa determina el art. 22 de esta ley[11].

---

[11] Vid. el comentario de G. MARGALLO a la Res. del T.C. de 4 de diciembre de 1953, en Rev. de Derecho Financiero, junio de 1954, págs, 348 y sigs.

[12] Sin embargo, ha sido preciso dictar la Orden ministerial de 19 de septiembre de 1952 ("Boletín O. del Estado" del día 28 del mismo mes) y establecer:

Los documentos, cualquiera que sea su denominación, por los que los fabricantes y comerciantes al por mayor formalicen directamente la venta de sus artículos, están recogidos en forma taxativa y específica en el art. 183, de la Ley del Impuesto de Timbre, por lo que ha de rechazarse toda interpretación que, nacida ya del contribuyente, o bien de los organismos administrativos, pugne con su recta y clara inteligencia en el ámbito de su aplicación, y al Invocar la Orden de 18 de agosto de 1942, que en su momento fue dictada en relación a la contratación mercantil efectuada por correspondencia postal o telegráfica, y referida a las cartas, facturas o notas motivadas a causar de la contratación así realizada, por corresponder a principios distintos, no cabe por tanto, que pueda merecer parangón alguno con la de 19 de septiembre del 1952, que viene a fijar el alcance y límites estrictos del art. 185 de la Ley, por cuanto tal disposición satisface y cumple sustantivamente su propio cometido en la esfera interpretativa, para la que fue sancionada, saliendo al paso de toda posible evasión fiscal, surgida de su auténtica finalidad, que, hace imprecisa mayor aclaración a la normativa establecida (Res. de la Direc. General del Timbre de 27 de noviembre de 1952).

El único precepto fundamental que determina la exacción del Impuesto de Timbre en los documentos de formalización de ventas de forma. taxativa y especifica, es el art. 185 de la Ley del Impuesto, por lo que ha de rechazarse toda interpretación que, nacida ya del contribuyente o bien de los organismos administrativos, pugne con su recta y clara Inteligencia en el ámbito de su aplicación, y el invocar la Orden de 18 de agosto de 1942, que en su momento fue dictada en relación a la contratación mercantil efectuada por correspondencia postal o telegráfica, y referida a las cartas, facturas o notas motivadas a causa de la contratación así realizada, por responder a principios distintos, no cabe, por tanto, que pueda merecer parangón alguno con la de 19 de septiembre de 1952, que viene a fijar el alcance y límites estrictos del art. 185 de la Ley (Res. de la Direc. Gral. del Timbre de 18 de marzo de 1953).

Las Ordenes ministeriales de 18 de agosto de 1942 y 19 de septiembre de 1952, son aclaratorias del alcance y contenido del art. 185 de la Ley de Timbre, por lo que, hallándose en plena vigencia del citado precepto, la subsistencia interpretativa de ambas disposiciones, que por su rango están en armonía con el artículo que interpretan y aclaran, sin que pueda establecerse entre las mismas dualidad interpretativa alguna. Y ello debido a que la Orden de 18 de agosto de 1942, interpreta dicho art. 185 a la vista de los documentos normales y corrientes en aquella época en el tráfico mercantil de mercancías, concretamente referida a las operaciones de ventas y por esto era obligado cuantas referencias se hacen en ella de las cartas–facturas, modelo normal y corriente de formalizar documentalmente las ventas mercantiles de aquella época; mientras que la Orden de 19 de septiembre de 1952 contempla, en cambio, una alteración en la forma de exteriorizar documentalmente esta clase de operaciones, basada en el

La Orden ministerial de 18 de agosto de 1942, por otra parte, interpretando en forma "única y definitiva"[12] dicho precepto, advirtió en su apartado segundo lo siguiente: Se entenderán sujetos al reintegro señalado por el art. 185 de la Ley, por constituir formalización del contrato de venta, las cartas y los telegramas que expidan los fabricantes o comerciantes al por mayor o que se dirijan a ellos, y contengan aceptación de pedido o de oferta de géneros o artículos de su fabricación o comercio, aunque la oferta o el pedido no se hayan hecho por correspondencia. El timbre se fijará por el expedidor sobre la misma, y en la copia o minuta que se conserve en su poder cuando se trate de telegramas. –Se reintegrarán con arreglo al art. 185 de la misma ley, los documentos privados en que se convenga un contrato de venta [(13)], siempre que concurran los requisitos expresados en dicho precepto; que el vendedor sea fabricante o comerciante al por mayor y que sea artículo de su fabricación o comercio el objeto de la operación.– Conforme al mismo artículo se reintegrarán las cartas facturas o notas donde se relacionen o se haga referencia a mercancías o géneros que se pidan, ofrezcan, vendan, entreguen o remitan o hayan de venderse, entregarse o remitiese, si por constar en aquéllas firma, sello o cualquier otro signo de la conformidad de la otra parte, constituyeran formalización del contrato de compraventa, aunque no expresen las cláusulas o condiciones de la operación[14]. Si el vendedor no fuera fabricante o comerciante al por mayor, o no fuera de su comercio o fabricación el artículo o género vendido, se reintegrarán según el artículo 190 de la Ley.

De lo transcrito se desprende: a) Los contratos de venta intervenidos por dichos agentes mediadores no tributan por este artículo. b) La escala de tipos de gravamen aplicable es la anterior a la reforma del año 1940; en la actualidad coincide con la señalada por la ley de 17 de julio de 1947 para las operaciones al contado sobre fondos públicos. c) Las ventas de los minoristas, agricultores o ganaderos de los artículos o productos de su explotación comercial, agrícola o ganadera, no quedan, tampoco, sujetas a este precepto; y d) Las ventas a plazos tributan en la forma que más adelante se dirá.

En el improbable supuesto de que la venta se realice por un minorista y se extienda documento formalizador del contrato estipulado, el reintegro sería el señalado en el art. 15 de la Ley del Timbre por remisión del 190. Sólo pueden justificarse o mantenerse este régimen diferente del establecido para los mayoristas y fabricantes, por lo excepcional de la venta formalizada en documento por el minorista.

Tcrminemos indicando que para clasificar a los mayoristas y fabricantes, de un lado, y a los minoristas, de otro, será prudente acudir a las normas de calificación contenidas en la Cont. Industrial y que más adelante exponemos someramente.

párrafo quinto del art. 1 de la Ley del Impuesto, de que para la tributación que corresponda en cada caso se atenderá, no a la forma del documento ni a la denominación que se da al acto o contrato que contenga, sino a la verdadera naturaleza del mismo, saliendo al paso de la interpretación que con error se daba en ocasiones por el contribuyente, al considerar como sustancial la forma epistolar del documento y secundaria la verdadera naturaleza y finalidad que cumple (Res. de la Direc. Gral. del Timbre de 30 de junio de 1954).

[13] Constituye documento de formalización todo aquel que exterioriza y da forma documental a una operación de venta, quedando, por tanto, sujeto al art. 185 de la Ley del Timbre (Res. de la Direc. Gral. del Timbre de 7 de noviembre de 1952).

[14] Constituye una de las clases de documentos de formalización, los que relacionan mercancías que se remitan, si en ellos consta sello, firma o cualquier otro signo de conformidad, por lo que el documento de formalización no es el simple pedido, que no vincula sino la orden de entrega (Res. del T.C. de 4 de diciembre de 1953).

b') A plazo.

Impuesto de Derechos reates.– Indiquemos que el art. 51, 1) del Reglamento del Impuesto previene: En los contratos en que medie precio, aunque éste haya de entregarse a plazos, la liquidación e inmediata exacción del impuesto se hará por su total importe[15].

Por consiguiente, para este tributo es indiferente que la venta se haya estipulado al contado o a plazos. Nos remitimos a los antecedentes ya expuestos.

Impuesto del Timbre.– Cuando la compraventa se haya formalizado en documento público o privado, el reintegro exigible es de acuerdo con el precio total convenido, aunque éste se haya aplazado. Pero, además, el régimen de excepción previsto para los fabricantes y comerciantes al por mayor –ya estudiado–, no es aplicable. Así resulta del art. 185, segundo párrafo, que dispone: Los contratos por ventas a plazos, cualquiera que sea la forma que afecten y la denominación que se les dé, se reintegrarán con arreglo a la escala del art. 15, tomando como base el precio total de los artículos o productos objeto de la operación. Y de la resolución del T.E.A.C. del 24 de marzo de 1944.

Para la venta de libros a plazos rige una escala de gravamen especial: la contenida en el núm. 7 del art. 190 de esta Ley.

C) En su ejecución.

a) Indicaciones previas.

El contrato de compraventa mercantil se desenvuelve en una serie de operaciones susceptibles de ser documentadas, que, por tanto, no podían ser ignoradas por el Impuesto del Timbre. Así, por ejemplo, aviso de envío, entrega y recepción de la cosa vendida y aviso de giro y cobro del precio estipulado. Estos actos de consumación contractual quedan gravados en el Impuesto del Timbre en cuanto documentalmente se exteriorizan. Respecto al Impuesto de Derechos reales, las menciones de exención que podríamos hacer no tienen trascendencia y, por ello, las omitimos en aras a una brevedad que no hemos logrado[16].

Nos referimos, pues, a los que SÁINZ DE BUJANDA llama "documentos de cargo o abono en cuenta" y "recibos y facturas". Antes de desarrollar estos epígrafes hemos de hacer dos advertencias. Una, que siendo la compraventa mercantil el contrato de cambio por excelencia, es preferible estudiar dichos documentos dentro del mencionado contrato. Otra, que en la glosa de los oportunos preceptos de la Ley del Timbre, disposiciones aclaratorias de rango inferior y doctrina por nuestros Tribunales establecida, nos han precedido autores de tal valía, agudeza y espíritu de análisis, que difícilmente podrán ser superadas las consideraciones por ellos expuestas; sólo resta una reforma completa de esta materia; todo comentario supondrá insistir o repetir lo ya exhaustiva y magníficamente tratado. Por ello, hemos de ser breves; casi nos hemos de limitar a una exposición somera del criterio que entendemos más acertado.

b) Documentos de cargo o abono en cuentas.

Comencemos por la transcripción del precepto que regula el gravamen de estos documentos. El art. 184 de la Ley del Timbre es del siguiente tenor: Llevarán timbre móvil de 25 cts., clase 10.", toda cuenta o balance y cualquier otro documento análogo que produzca cargo o descargo, no empleando nada más que un solo sello en cada uno de dichos documentos, sean los pliegos que quieran los que el mismo tenga.

[15] La compraventa con pacto de reserva de dominio mientras el comprador no realice el pago total del precio, no supone una condición suspensiva, con el consiguiente efecto de aplazar la liquidación, como se dispone para transmisiones en que concurren esta clase de condiciones (Res. del T.C. de 1 de mayo de 1951).

[16] La resolución del T.C. de 22 de junio de 1954 fundamenta con todo acierto la exención de la entrega de cantidades en metálico cuando constituye pago del precio en la compraventa, y al amparo de lo establecido en el núm. 6.º del art. 6 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales.

Este precepto ha sido objeto de posteriores aclaraciones por vía ordenancista. Alguna, pretendiendo ser progresiva, se ha excedido de los prudentes y obligados límites aclaratorios. La última, fecha 18 de agosto de 1942, ha derogado las anteriores y ha dado una interpretación "única y definitiva" al –texto del art. 184, como pretenciosamente se afirma. Que sea única lo admitimos, ya que expresamente ha derogado las anteriores. Pero que sea definitiva nos parece un tanto optimista en todo lo humano y más en esta debatida materia de los impuestos y de las interpretaciones de la norma fiscal.

La documentación sometida a gravamen puede ser enumerada, excluyendo la taxativamente citada en el propio precepto: Cartas comerciales que produzcan cargo y abono; las simples notas por las que se anuncie el envío de mercaderías o se comunique su recepción, siempre que contengan o signifiquen un cargo o un abono para quien ha de recibirlas; las facturas que cumplan dicha estricta función; los albaranes en los mismos casos; etc., etc.

Según la O.M. del año 1942, ya citada, será necesario que en tales documentos conste alguna expresión acreditativa del cargo o abono en cuenta. El criterio en esta Orden sustentado es eminentemente formalista y contrario al que se desprende del precepto legal que sólo exige "produzcan" tales documentos el cargo o abono. Nos parece acertada la postura de RODRÍGUEZ CIRUGEDA cuando indica que el legislador ha querido gravar los documentos que "comuniquen" o "notifiquen" el cargo o abono y cualquiera que sea la fórmula empleada. El Impuesto del Timbre gravará en muchos supuestos el documento, pero no debe ser formalista, sino jurídico. La literalidad no conviene al ámbito impositivo, donde la hostilidad entre los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico–tributaria es constante e insoslayable [17].

Indudable es, también, que tales documentos han de expresar la cantidad por que se efectúe el cargo o el abono. Verdad es que, aunque no conste el precio, bastará se haga la oportuna cita al catálogo, lista ó presupuesto para que se considere mencionado el importe del cargo o abono. También nos interesa destacar que estos documentos en su gravamen por Timbre, se consideran totalmente desligados de la operación matriz[18]. Los estudiamos aquí por tener su desarrollo más voluminoso dentro del contrato de

[17] Delimitan el alcance de este gravamen los acuerdos que a continuación se extractan:
Están sujetos al art. 184 de la Ley del Timbre los documentos que, no llevando expresión de cargo o abono,, han de producirle. La Orden ministerial de 18 de agosto de 1942 ha de interpretarse en armonía con el texto legal (Acuerdo de la Direc. Gral. del Timbre de 14 de enero de 1951).
El documento que se consulta, si bien en su destino responde a una formalización establecida en el régimen interior de la empresa, es cierto que en los pedidos de fuera o dentro de plaza, tal Impreso se hace llegar al comprador y se registra en el diario de ventas, en el que produce el correspondiente, de cargo. Por lo que debe considerarse tiene esta naturaleza y está sujeto al art. 184 de la Ley del Timbre (Res. de la Direc. Gral. del Timbre de 7 de noviembre de 1952).
Los documentos acreditativos de la recepción de mercancías en los que figure el recibí de los géneros bien de forma manuscrita o mediante sello o cualquier otra modalidad, se hallan sujetos al reintegro que determina el artículo 185 de la Ley, del Timbre, por tratarse de documentos que formalizan la venta, y, asimismo, las facturas de conocimiento al vendedor del importe de las mercancías deberán reintegrarse a razón de 0,25 pesetas como documento que produce cargo o descargo en contabilidad y comprendido, por consiguiente, en el art. 184 del texto regulador (Acuerdo de la Direc. Gral. del Timbre de 12 de mayo de 1952).
Los documentos relativos a aviso de giro postal con especificación de la cantidad numeraria por importe de remesa–de fondos se hallan sujetos a timbre móvil de 25 céntimos (Acuerdo de la Direc. Gral. del Timbre de 21 de mayo de 1953).
Los documentos de cargo sujetos a gravamen por el art. 184 de la Ley del Timbre, son aquellos que expresan el cargo o abono que han producido o, simplemente, el que lo produzcan (Res. del T.C. de 16 de septiembre de 1953). En el mismo. sentido la Res. de 6 de noviembre de 1953, que comenta MANUEL ALBIÑANA en Rev. de Derecho mercantil, núm. 49, págs. 151 y sigs.

[18] Cuando queda en ellos embebida la operación matriz, son aplicables los dos gravámenes por Timbre. Así en la siguiente Res.: Del examen del ejemplar de los documentos de formalización de ventas objeto de esta resolución, resulta que, además de consignarse en ellos condiciones y pactos usuales, expresa también el número del pedido y número y fecha del encargo por el cliente efectuado, así como que el cargo en cuenta que se le hace del importe del pedido es "por suministro de la mercancía que por su orden, hemos remitido por...". Por ello, deben ser gravados, además, por la escala del art. 185 de la Ley del Timbre (Res, del T.C. de 6 de marzo de 1953).

compraventa, y porque si reserváramos su estudio a una parte general, quedaría ausente de este trabajo, limitado a los contratos mercantiles. Solamente al tratar de los contratos bancarios hacemos la oportuna alusión dentro del de cuenta corriente.

c) Recibos y facturas liberatorias.

De los llamados recibos de cantidad se ocupa el art. 190, excepción 2.ª, de la Ley del Timbre. Se entenderá por recibo –define– a estos efectos todo escrito que el acreedor expida a favor del deudor por pago total o parcialmente metálico, compensación o abono en cuenta, o que anule una deuda existente; la declaración de pago o recibí puesta en letras, pólizas de préstamo con garantía de valores cotizables, cheques a la orden, pagarés y demás efectos de comercio; las declaraciones manuscritas o impresas –prosigue con cajetín o estampilla de "pagado", "saldado", "descargado" u otro equivalente, usada en cuentas, notas o cualquier otro escrito en justificación de pago en numerario; los recibos por pagos hechos en letras, cheques y cualquier otro efecto de comercio; los escritos acusando recibo de cantidad en efectivo por saldo total o parcial de una deuda y, en general, todo escrito que justifique recibo de numerario, cualquiera que sea la causa u origen que lo produzca[19].

Y de las denominadas facturas liberatorias el art. 186 de la misma ley cuando somete gravamen por una escala gradual hasta 10.000 pesetas, y proporcional en cuanto al exceso, a las facturas expresa que los comerciantes al por menor expidan a favor de los compradores de artículos de su comercio de acuerdo con "la cuantía del recibo"[20].

Hemos mencionado la factura al desarrollar el trato fiscal de la compraventa en el momento de su perfección en cuanto dicho documento puede cumplir función formalizadora; también al tratar de los documentos de cargo o abono y, nuevamente, hablamos de facturas al ocuparnos de los recibos de cantidad. La expresión entrecomillada –la cuantía del recibo– explica ya la inclusión aquí de este documento cuando sus efectos jurídicos son idénticos al del recibo. Lo que únicamente hemos de apuntar es que la escala contenida en el art. 186 era antes del año 1932 distinta de la del 190 e, inexplicablemente, más benévola la del 190 qué la del 186. Y decimos que inexplicablemente porque creemos merece trato de favor la factura liberatoria o recibo expedido dentro de operaciones genuinamente mercantiles. Estamos con el legislador cuando en la Exp. de motivos de la ley vigente, razona la desaparición de "una distinción que difícilmente podría justificarse", pero a la inversa.

La cita concreta de los "comerciantes al por menor" no está justificada. Hoy día, refundidas ambas escalas, no tiene trascendencia, pues todo recibo o factura liberatoria ha de ser reintegrada según dichos preceptos al no existir otra especial para los mayoristas, fabricantes, etc. Es más, en el texto de la ley del año 1926 se prevenía: "En el mismo caso y a igual escala estarán sujetas las facturas y recibos expedidos por todos los que ejecuten actos de comercio e industria". Anota RODRÍGUEZ CIRUGEDA que este párrafo fue suprimido sin duda por considerarlo innecesario después de la operada refundición de escalas; pero,

[19] No tienen consideración de recibo las cartas de pura cortesía comercial y que no suponen pago por quedar éste pendiente del arreglo de cuentas entre el expedidor y el librado, a efectos del art. 2, excepción segunda, de la Ley del Timbre (Sent. del T.S. de 7 de febrero de 1952). Ha sido comentado este fallo por HERMENEGILDO RODRÍGUEZ en Rev. de Derecho privado, abril de 1954, páginas 328–331.

[20] De conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del, art. 165 de la Ley del Timbre, cuando las facturas que se expidan a favor de los compradores excedan en su cuantía de diez mil pesetas, puede hacerse uso de la facultad otorgada a los comerciantes al por mayor de presentar dichas facturas en la Oficina liquidadora del Impuesto de Derechos reales para el abono del. Timbre a metálico y, en otro caso, deberán reintegrarse los documentos con una póliza de 3,15 pesetas, hasta las referidas 10.000 pesetas, fijando, además, timbres especiales móviles de 0,30 pesetas por cada mil de exceso o fracción (Resolución de la Direc. Gral. del Timbre de 13 de marzo de 1953).

agregamos nosotros, o debieron, paralelamente, refundirse los preceptos o, al menos, debió eliminarse la expresión "al por menor" innecesaria desde todo, ángulo[21]. Sin embargo, seguimos indicando, en la 0. M. de 18 de –agosto de 1942, apartado tercero se incide en la misma redacción al disponer: Con arreglo al art. 186 se reintegrarán las notas o facturas que, como recibo o justificante de pago de géneros o artículos, expidan los comerciantes al por menor a los compradores, aunque no conste en ellos la palabra recibí u otra equivalente, ni la firma del vendedor ni el nombre del adquirente o consumidor, cuando el importe no sea inferior a 5 pesetas[22].

Enlazando este precepto con el texto en primer lugar copiado, diremos que bastan las expresiones de "cobrado", "saldado". "abonado", "pagado", etc., para que el documento tenga carácter liberatorio y deba reintegrarse como recibo de cantidad. Es digna de cita la 0. M. de 19 de noviembre de 1945, por la que se declaró lesivo acuerdo económico–administrativo que no equiparó a recibo expresiones en correspondencia que comunican la recepción de cantidad y su abono en cuenta.

Indiquemos, también, que estos documentos aparecen desligados del acto o contrato matriz. Es decir, tributariamente tienen vida propia y reintegro independiente, por tanto. Y, agregamos, aunque consten en otro documento objeto de gravamen por sí mismo. Así, por ejemplo, la resolución de la Dirección General gestora de este impuesto, fecha 19 de diciembre de 1932, por la que se declaró que cuando las facturas produzcan cargo o descargo se reintegrarán con timbres móviles de 0,25 pesetas con arreglo al artículo 184 y que si, además, se hace constar en ellas el recibí de este importe, llevarán el reintegro exigido por el art. 190 en relación con el 186 de la misma ley, se previene en dicha disposición.

Tanto en los recibos y facturas liberatorias expedidos por los comerciantes, como los recibos librados por razón de contratos de pagos periódicos –así dice la ley–, serán talonarios y el incumplimiento de esta exigencia es objeto de penalidad[23].

Con ello damos por terminado el estudio somero de los documentos liberatorios que se libran en el período de consumación del contrato de compraventa mercantil[24].

---

[21] En relación con el gravamen de las facturas que expidan los comerciantes al por mayor, se ha dispuesto:
Siempre que el comerciante al por mayor carezca de toda actividad como detallista, el reintegro de las facturas por él expedidas en operaciones al por mayor, será según determina el párrafo primero del art. 185. Cuando dicho comerciante ejerza o actúe al mismo tiempo como detallista, le será de aplicación para sus ventas al por menor el art. 186 de la Ley del Timare (Res. de la Direc. General del Timbre de 10 de junio de 1953).
La base que deberá tenerse en cuenta para aplicar el reintegro del Impuesto de Timbre establecido por el art. 185 de la Ley, sobre las facturas que expidan los comerciantes al por mayor por venta de géneros, a su vez sometidos a la Contribución de Usos y Consumos, será el valor efectivo de la operación, con exclusión de impuestos o gravámenes a que los géneros vendidos puedan hallarse sometidos en la esfera fiscal y según la escala fijada en el art. 22 de la Ley (Orden ministerial de 7 de junio de 1954).

[22] Las notas o tickets entregados a sus clientes por una sociedad por las ventas al contado que realicen, han de considerarse como facturas de venta al por menor y sujetas, como tales, al reintegro establecido en el art. 186 de la Ley del Timbre, cuando el importe no sea inferior a cinco pesetas, can la obligación de que tales notas o tickets sean talonarios en la forma prevista en el párrafo segundo del citado artículo, y, en cambio, no se hallan sujetos a reintegro los resúmenes o factura general en que diariamente se totalizan las ventas al detall efectuadas, por carecer de carácter liberatorio, constituir un documento de orden interior y ser reintegradas las ventas parciales como facturas por el total importe de cada operación realizada (Res. de la Direc. General del Timbre de 10 de diciembre de 1953).

[23] El criterio del Centro directivo y gestor del Timbre del Estado se sintetiza en el siguiente acuerdo:
Se accede a lo solicitado en cuanto la supresión del requisito talonario de los recibos y conservación de matrices expedidas por la Casa central y Delegaciones por razón de las ventas y cobros que sean al contado. Y en cuanto al pago a metálico del Impuesto de Timbre desestimar la petición, dado que los recibos expedidos no lo son por pagos periódicos que puedan acusar una ejecución continuada o tracto sucesivo (Res. de la Direc. Gral. del Timbre de 27 de abril de 1954).

[24] Con el epígrafe "documentos liberatorios", el art. 42 de la novísima Ley de 14 de abril de 1955, regula su gravamen por Timbre. En el apartado 17 del art. 89, señala en qué casos están exceptuados de gravamen dichos documentos. Entrarán en vigor estos preceptos a partir del día 1 de enero de 1956.

d) Contribución industrial.

a') Aclaraciones.

Por ayudarnos a caracterizar la compraventa mercantil, y, por consiguiente, su régimen tributario, nos ocupamos aquí del epigrafiado tributo. No es impuesto que afecte, claro está, a la contratación mercantil de la compraventa, sino que recae sobre quien ejerce dicha actividad contractual.

También hemos de señalar que un estudio completo de la Contribución industrial en relación con esta clase de operaciones sería extensísimo, constituiría por sí un trabajo dilatado y de difícil sistematización. La ordenación y exposición científica de este impuesto está por hacer[25]. No hemos de intentar, por tanto, acometerla en un trabajo de tipo monográfico y en el que, como queda dicho, su cita es un tanto forzada. Sólo hemos de exponer las normas que de su reglamentación –Reglamento propiamente dicho y tarifas vigentes– pueden extraerse y en cuanto sirvan para clasificar actividades mercantiles.

b') Habitualidad.

El ejercicio de actividades gravadas, por este tributo creemos ha de ser continuado, es decir, debe responder a una explotación con carácter de empresa. Sin embargo, la reglamentación del impuesto, un tanto recelosa y pendiente siempre del propicio a la evasión, no delimita así al contribuyente.

Una leve referencia a este concepto encontramos en el art. 7 de esta Contribución. Cuando la cuota señalada a la industria se devengue tan sólo por el tiempo que dure su ejercicio –dispone–, debe tenerse en cuenta que un solo acto u operación aislada no es suficiente para obligar al pago al que lo ejecuta; pero, si excediese de dicho límite, cualquiera que sea su número, y aunque las operaciones se refieran a un solo género o artículo, población y persona determinada, el que las ejecuta satisfará la cuota que por su clase, a prorrata, le corresponda por trimestres completos. Esta regla –previene en el último párrafo– no será aplicable en ningún caso a las industrias cuya cuota es irreducible o que se devenga cualquiera que sea el tiempo que dure su ejercicio.

De este precepto extraemos dos conclusiones: una, que si la actividad comercial está gravada con cuota irreducible, basta realizar una sola operación para quedar gravado y calificado por dicho impuesto. Otra, que si la cuota es prorrateable, realizando más de una operación, queda sujeto al tributo quien las realice.

El sistema no puede ser ni más simplista, ni menos científico. Aún más, el T. S., lejos de flexibilizar este precepto, en su sentencia de 11 de noviembre de 1920 ha declarado que la excepción a favor de una operación aislada cuando la cuota es prorrateable, no alcanza a aquella que por su carácter mercantil no puede ser calificada de aislada. Sin embargo, es meritoria, porque ha apuntado la necesidad de atender al carácter mercantil de la operación.

El Reglamento del Impuesto de Derechos reales –art. 18, 6)– tampoco define la habitualidad. Atiende a la confesión del contratista de ejecución de obras y a1 hecho de figurar en la matrícula de la Contribución industrial como contratista, fabricante o vendedor de cosas similares a las que sean objeto del contrato y, tratándose de sociedades, a que entre sus fines figure, la contrata, fabricación o venta de las aludidas cosas.

En verdad, y como en Derecho mercantil sucede, la habitualidad o, mejor, profesionalidad en el ejercicio del comercio, es noción de difícil construcción. El art. 1 del Reglamento de la Contribución industrial habla del "mero ejercicio del comercio"; es decir, basta realizar actos de comercio, aunque, por ejemplo, no exista propósito de lucro. Menos mal que, contrariamente a lo que sucede en nuestro Derecho mercantil positivo,

[25] Vid.: ROSSY y DURÁN, "Contribución industrial", Barcelona, 1950–1951, y mi colaboración en la Nueva Enciclopedia Jurídica Leix en la correspondiente voz, año 1952.

los actos de comercio quedan enumerados en los diversos epígrafes que integran las tarifas de este tributo. Es decir, quien habitualmente libra letras do cambio, v. g., no es comerciante para la Contribución industrial.

También atiende este tributo a otros elementos para probar el ejercicio del comercio. (Vid. la Base 13 de las Ordenadoras y artículos 2, 24, etc., del Reglamento.) Así, la declaración espontánea del interesado, los anuncios, muestras, rótulos o cualquier otro signo y medio que lo demuestre, etc. Aquí tenemos la confesión, declaración o reconocimiento en acta inspectora, como una manifestación al exterior (GARRICUES) de la profesión; también las circulares, anuncios, etc.

Según los preceptos anteriormente citados, se atiende a la habitualidad en el ejercicio del comercio. Según los últimamente mencionados se valora la profesionalidad. Aplicados los primeros con cierta equidad y ponderación, y enlazados con los últimos, llegamos a la fórmula justa de caracterización de una actividad mercantil a efectos fiscales.

Precisamente porque la profesionalidad debe prevalecer sobre la habitualidad, cuando un comerciante matriculado en Contribución, industrial, realiza una sola operación no amparada en su clasificación tributaria –minorista que remite a clientes o, vende artículo no autorizado por su encaje tributario–, basta esa sola operación, para rectificar su gravamen por este Impuesto. Y en otros supuestos –contratistas de suministros, por ejemplo–, ambas nociones concurren en la caracterización del. comerciante. Para acudir al contrato ha de estar matriculado, y mientras se desarrolle ha de figurar como mayorista el adjudicatario (vid. regla 3.ª de las de aplicación a dos eps. 1079[26] y sigs. de sus tarifas).

c') Clasificación de los comerciantes.

Sin propósitos exhaustivos y atendiendo preferentemente a las actividades que tienen su normal desarrollo mediante el contrato de compraventa, los clasificamos en minoristas, mayoristas, especuladores, exportadores, fabricantes y artesanos. Demos una breve Noción de todos ellos.

Minoristas.–Comerciante al por menor para la Contribución industrial, es el que se dedica habitualmente –art. 24 del Reglamento– a la venta de los artículos expresados en la sección 1.° de la tarifa 1.ª para "el surtido de las familias".

No nos basta esta hogareña expresión para dar la noción del minorista. Hemos de compararla con la del mayorista que más adelante anotamos. Y llegamos a la conclusión de que la venta de cosas que no surten a las familias, que no son consumidas por el cliente particular, es, también, propia del minorista. Quien no vende a un revendedor creemos es minorista para la Contribución industrial. Así DRAKE REDONDO, en sus sazonados ejemplos de venta de clavos a un zapatero, de carbón a una pensión, etc. –Leg. y prácticas de Cont. ind., 1947–. Es decir, seguimos creyendo, sigue siendo minorista el que vende a quien ha de desprenderse de la cosa adquirida, transformándola o agregándola un servicio.

Sin embargo, el art. 24 del Reglamento clasificando a los mayoristas califica de tales a quienes venden a empresas industriales de cualquier clase. Según este precepto, la venta de materias primas es venta al por mayor. Antes anotamos que los adjudicatarios de contratas también han de figurar como mayoristas mientras dure el contrato. La venta a la Marina mercante o de guerra –sigue disponiendo el citado art. 24– también se conceptúa como venta al por mayor.

Conclusión: La Contr. Industrial, al delimitar al comerciante minorista, fluctúa entre la condición del adquirente –revendedor– y el volumen de lo vendido. Una revisión de esta noción se impone y no dudamos en pronunciarnos por atender a la condición del comprador o, mejor, a la forma de la venta. La venta. "al

[26] Hoy, 1.088 y siguientes.

detall" siempre se consideró venta "en" el establecimiento; porque si un revendedor adquiere en un comercio al por menor en iguales condiciones y por igual volumen que lo pueda hacer "una familia", no por ello el minorista ha pasado a ser mayorista. En este sentido la regla 6.ª de las sección y tarifa 1.ª, cuando de acuerdo con la base 21 de las Ordenadoras del tributo y la R. 0. de 22 de octubre de 1929, entre otras disposiciones, exige el pago de un 15 por 100 de la cuota de mayorista al minorista que haga remesas dentro del territorio nacional y por cuenta de sus clientes; es decir, el minorista debe concertar y consumar la venta en su establecimiento.

Mayorista.–El concepto de mayorista lo encontramos en el artículo 24 del Reglamento de este tributo. La noción fundamental queda así expresada: Los que se ocupen en la venta de frutos, géneros o efectos para el surtido de los establecimientos dedicados a la reventa de los mismos o para el de empresas industriales de cualquier clase de las fuerzas del Ejército, si mediara contrato, o de la Marina mercante y de guerra. Precepto que, "a contrario sensu", tiene su confirmación en el segundo párrafo del art. 25; expresa: Los comerciantes al por menor podrán adquirir en cualquier punto de la Península o del extranjero los artículos que necesiten pala el surtido de sus establecimientos; pero, si destinaren las mercancías recibidas a otros establecimientos dedicados a la venta al detall, serán considerados, para los efectos de este Reglamento, como vendedores al por mayor.

La norma de clasificación que hace referencia a los que se anuncien como tales en sus facturas, circulares, tarjetas, rótulos, etcétera, es, en verdad, una confirmación de las que antes citamos como probatorias del ejercicio del comercio; al probar el ejercicio del comercio demuestran, además, la forma en que se ejerce.

Por último, se consideran mayoristas los que remitan por vía terrestre, fluvial ó marítima a otros, puntos de la Península e Islas adyacentes, los artículos que hayan vendido, siempre que la remesa sea de cuenta del comprador. .

El mayorista, por tanto, perfecciona en su establecimiento las ventas a minoristas o consumidores. La remisión de la mercadería es ejecución de contrato ya perfecto. Con defectuosa técnica a ello alude el Reglamento cuando exige sea el envío por cuenta del comprador, no de sur propia cuenta. Y las 00. MM. de 4 de abril de 1932 y 7 de julio de 1936, cuajado autorizaron a los mayoristas, sin pago de otra cuota, para ordenar a las fábricas la remisión sus clientes de las mercancías vendidas por ellos mismos en sus establecimientos.

Ha de señalarse, asimismo, que la remisión no puede traspasar el territorio nacional. El mayorista vende a clientes que radican en la península e islas adyacentes, como dice el Reglamento. Si exportara al extranjero –ampliación de sus facultades genuinas–, habrá de satisfacer, además, un 15 por 100 de la cuota del exportador con las restricciones que no son del caso exponer aquí –regla 6.ª de las que encabezan la sec. 1.ª de la de la tarifa 1.ª–.

Ha de destacarse que el mayorista de la Cont. Industrial puede vender al por menor; es decir, la figura tributaria del mayorista comprende la del minorista.

Especuladores.–El especulador es un mayorista que puede remitir las mercaderías por cuenta propia y no puede vender al por menor. La autorización para remitir por cuenta propia queda contenida en el art. 26 del Reglamento y la prohibición de vender al por menor en las tarifas del año 1926 que prevenían: "Si estos industriales vendiesen al por menor, pagarán cuota separada por este concepto, salvo las excepciones consignadas en los epígrafes"[27].

[27] Las tarifas hoy vigentes, aprobadas por Orden ministerial de 19 de octubre de 1950, han recogido la norma que queda copiada en el texto.

¿Qué ha de entenderse por "hacer remesa de su propia cuenta"? ¿Será preciso acudir al contrato de transporte para resolver si la remisión fue por cuenta propia o ajena?

DRAKE Y DRAKE –en Imp. Hac. púb., núm. 70, págs. 195/196– estudia esta cuestión con elogiable sencillez y da, a nuestro juicio, la solución exacta. Ella es que quien remite a su propio nombre, remite por su cuenta; y quien remite a nombre de otra – persona, remite por cuenta ajena.

Desgajar del contrato de transporte esta sutileza de la Contribución Industrial nos parece acertado. Considerar que el especulador es un mayorista que no concierta las ventas antes de que las mercancías sean embarcadas, también lo creemos exacto. Ahora bien, basar la calificación jurídico–fiscal de estas actividades en él solo dato de figurar el remitente de la mercancía como consignatario de ella, nos parece débil desde el momento que la carta de porte puede ir extendida al portador –art. 350, núm. 3, del C. de c.– ; si fuera "a la orden" merecería la consideración de, "por cuenta propia", ya que el remitente de la mercancía, al no desposeerse de la propiedad de la misma, puede comerciar con ella en el punto de destino, según declaró el T. S. en su sent. de 2 de junio de 1921.

Es indudable, como decíamos antes, que el mayorista perfecciona las ventas en su establecimiento. Es, asimismo, admitido que los textos reguladores de la Cont. Industrial consideran de "su cuenta" las mercaderías cuando pertenecen en propiedad al aludido y, en cambio, utilizan la expresión "cuenta ajena" en los demás casos. Es decir, "cuenta ajena" significa "propiedad ajena", aunque otra conclusión podría extraerse de contraponer en otras ocasiones las expresiones cuenta propia" y "en comisión". Luego, por todo ello, el especulador es un mayorista que remite las mercaderías sin conocer al comprador, sin estar perfeccionada la venta de ellas.

El mayor gravamen del especulador –las cuotas son de mayor cuantía casi siempre y, además, no pueden vender al por menor–, está de acuerdo con dicha forma de actuar que no se concreta a un concreto establecimiento en una determinada población. Prácticamente, el especulador puede concertar sus operaciones en todo el territorio nacional[28]. Aún induce a mayor confusión en la delimitación de esta figura tributaria, el ep. 266[29] de las tarifas de este impuesto, encajada en la sec. que clasifica al comercio en ambulancia y por el que se obliga al pago de una cuota adicional al especulador facultado para efectuar en puntos distintos del de su matrícula y almacén operaciones de compraventa del artículo o género propio de la especulación por la que figure matriculado, y que pueda recibir, facturar o reexpedir por su cuenta y a su orden en las estaciones ferroviarias, cualquiera que sea la importancia de la expedición, para dentro del territorio nacional, sin poder exportar al extranjero –estamos copiando– y sin que en ningún caso puedan operar a nombré de tercera persona. Podríamos resumir esta clase de actividades como aquellas que consisten en mediar entre el productor y el mayorista, sin que la mercadería pase por su almacén[30]. El especulador de este epígrafe adquiere y, remite por cuenta propia desde el punto donde adquirió, sin pasar lo adquirido por su almacén; esto es, al hacerse cargo de la mercancía la remite, pero a su nombre todavía, a diferencia del mayorista que ordena la remisión directa a sus clientes.

El especulador, como queda ya dicho, no puede exportar. Sin embargo, le asisten las mismas facultades que al mayorista abonando una cuota adicional del 15 por 100 de la del exportador en las condiciones cuya enunciación eludimos.

---

[28] Las nuevas tarifas admiten: "Las operaciones realizadas por estos industriales (se refiere a los especuladores) fuera del punto donde se hallen matriculados deberán ser personales...".

[29] Hoy, 272.

[30] En la definición del especulador de las nuevas tarifas se exige que las remisiones del especulador que no lo sea en ambulancia, pasen por su domicilio. En la vigente regulación se recoge de modo expreso, por tanto, la noción diferencial que en el texto nos veíamos precisados a razonar.

Exportadores.–Para. delimitar la actividad de exportación en la Cont. Industrial, será conveniente que comencemos con las siguientes equivalencias: los especuladores. son exportadores que no pueden exportar o, recíprocamente, los exportadores son especuladores que pueden exportar.

Los eps. que gravan la especulación, según la noción ya dada, pueden considerarse desgajados del tronco común, que constituye el 188[31], que grava al exportador en general. Es decir, el ep. 188 ha ido proliferando otros que someten a imposición a especuladores en diversos artículos o productos y sin la facultad de exportar, que queda especialmente reservada a dicho ep. 188, al 219, al 267 y a los fabricantes en genera(32.

De lo dicho se desprenden las facultades y restricciones que a los exportadores alcanzan, según la actual reglamentación de la, Contribución Industrial[33].

Fabricantes. El art. 43 del Reglamento de este impuesto previene que los fabricantes podrán remitir, exportar y vender en la fábrica misma, –por mayor y menor, las procedencias de sus fábricas, sean productos o residuos. En éste y en los siguientes se perfila esta actividad en cuanto a las posibilidades de venta fuera de la fábrica. Desde luego, el fabricante para la Cont. Industrial es el comerciante de mayor extensión de actividades, en cuanto éstas se limiten a los productos fabricados o a los residuos de la fabricación. Por ello, podemos eludir la concreta cita de tales facultades que, insistimos, son suma de las anteriormente citadas al tratar de los minoristas, mayoristas, especuladores y exportadores debidamente adaptadas.

Artesanos.–Son fabricantes dé menor importancia y que utilizan herramientas manuales. Gozan de análogas facultades en cuanto a los productos de su arte. Así pueden vender al por mayor y menor, pueden remitir a clientes por cuenta de éstos y exportar abonando el 15 por 100 de la cuota de exportador. Cuando no construyan o elaboren productos –eps. 947 y 977[34]–, dichas facultades no existen para ellos, ya que son verdaderos obradores –no talleres– en los que se realizan los encargos que cada cliente en particular y anticipadamente les han formulado.

También existe para estos industriales la obligación de vender en el taller o tienda separada, alternativamente. El recinto o establecimiento comercial o industrial sigue teniendo trascendencia fiscal.

3. Indicaciones finales.

A) Crítica previa.

No es mercantil la compraventa de efectos destinados al consumo del comprador, dice el C. de c. en su art. 326, apartado l.º. Es decir, la venta que haga un comerciante minorista no es mercantil, según dicho Cuerpo legal. 0, lo que es igual, las ventas realizadas: por un comerciante dentro de la explotación a que se dedique –cosas objeto de su comercio y en su establecimiento comercial– no son mercantiles, no quedan sometidas a la regulación especial. del C. de c. como texto rector de las operaciones en masa, de los actos profesionales del comerciante. Su crítica queda hecha de modo implícito (35).

---

31 Hoy, 194.

32 Hoy: 194, 225 y 273, respectivamente.

33 Vid. la colaboración de J. A. DRAKE: "Los mayoristas exportadores" en Impuestos de la Hac. púb., febrero de 1954, págs. 114 y sigs.

En la misma Rev., núm. 66, mi colaboración: "Régimen tributario de los importadores y exportadores".

34 Hoy: 957 y 987, respectivamente.

Tampoco es mercantil la compra de efectos destinados al consumo de la persona por cuyo encargo se adquirieren. El supuesto es idéntico al que acaba de ser reseñado. Quien compra por encargo de otra persona, no compra para sí, no compra, en una palabra. Es la otra persona quien compra y por medio de ella. No se explica fácilmente que en un Cuerpo legal privado se deslicen estas faltas de técnica jurídica.

No son mercantiles las ventas que hicieren los labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas y ganados. Las ventas realizadas dentro de las explotaciones agrícola y pecuaria quedan fuera del ámbito del Derecho mercantil. El agricultor y el ganadero no son comerciantes. Tampoco lo será, agregamos nosotros, el minero. La venta de los frutos de las cosas susceptibles de producirles no es mercantil. Es el medio natural por el que el dueño, usufructuario o arrendatario de la cosa fructífera, obtiene o realiza sus productos. Las explotaciones agrícolas, ganaderas o mineras no son mercantiles.

En nuestro Derecho fiscal hemos de consultar dos impuestos: cl de Derechos reales y la Cont. industrial[36].

El art. 6, párrafo 8, del Reglamento del Impuesto de Derechos reales establece la exención de las ventas que se realicen por documento privado de bienes muebles y semovientes, cuando el que las enajene sea dueño, colono, aparcero o arrendatario de las fincas o ganaderías de que procedan los bienes vendidos[37]. Es decir, añadirlos nosotros, de no constar en documento público todas las ventas que realice de los productos de las fincas rústicas o ganaderías los dueños cuando las exploten directamente o los colonos, aparceros o arrendatarios cuando esté cedida por aquéllos su explotación, están exentas de gravamen por el Impuesto de Derechos reales. Dicho texto reglamentario es aún más benévolo con estas operaciones no mercantiles –sólo grava las consignadas en documento público–, que con las propiamente mercantiles si recordamos el régimen de los contratos de venta verbales, por correspondencia y en otro documento privado.

Veamos ahora el trato por Cont. industrial. La Tabla de exenciones, en sus epígrafes 25 y 26[38], menciona las ventas realizadas por los labradores, cosecheros o ganaderos dé los productos por ellos obtenidos. Enlazados estos epígrafes con sus correspondientes de las tarifas, llegamos a la conclusión de que los explotadores directos de dichas riquezas pueden vender en el lugar de producción tales frutos sin venir obligados al pago de la Contribución industrial. Es lógico este régimen coordinador de los diferentes gravámenes que integran un sistema tributario. Si la explotación agrícola o ganadera está sujeta a imposición por la Cont.. Rústica y Pecuaria, la venta de los productos dé tales explotaciones no implica nueva capacidad fiscal. Cada impuesto cedular grava una renta parciaria. La Cont. industrial, por tanto, ha de inhibirse en la tributación de estas operaciones de mera realización de frutos o productos; la porción de renta es idéntica primeramente expresada en el fruto o producto y, después, en dinero.

---

[35] En el mismo sentido, pues atiende al destino de la cosa, el siguiente acuerdo económico–administrativo:
En consonancia con los preceptos que regulan la contratación civil y mercantil, debe asignarse la denominación mercancía o mercadería a lo que es objeto de comercio, o que es destinado al mismo, y establecerse, por ello, una diferencia formal, más bien que sustancial, entre cosa. y mercancía, por razón del destino que a esta última se le dió para el comercio, determinándose, por tanto, la condición jurídica de cosas civiles por utilizarse su valor en uso y la de cosas mercantiles o mercaderías al utilizarse su valor en cambio; y sentado esto, resulta indudable que el contrato referido versa sobre mercaderías, puesto que el material eléctrico vendido era susceptible de negociar o especular con el mismo, es decir, que pudo tener por objeto el lucro o la ganancia, y no tuvo como finalidad exclusiva el formar parte integrante de una explotación industrial (Res. del T.C. de 17 de febrero de 1953). Ha comentado este acuerdo BAS Y RIVAS en Rev. de Derecho privado, mayo de 1953, págs. 447–448.

[36] FERNÁNDEZ BUGALLAL pronunció una conferencia el día 16 de enero de 1953, sobre "El Impuesto del Timbre y la contratación agrícola" (Vid. en I Semana de Estudios de Derecho financiero, págs. 129 y sigs., ed. por Rev. de Derecho financiero).

[37] En relación con este precepto, la Res. del T.C. de 1 de marzo de 1955.

[38] Hoy con la misma numeración; pero véanse los requisitos establecidos en las reglas especiales para la aplicación de la Tabla de exenciones, según el texto en vigor.

En los impuestos globales por excelencia –Tarifa 3.ª de Utilidades y Cont. general sobre la Renta –se abandonan estos regímenes. Cedulares, –gravan los productos. urbanos, rústicos, pecuarios, comerciales, etc.– y su, base de imposición viene integrada por la suma de todos estos productos o rentas parciales.

Es decir, el tratamiento tributario de estás ventas es conforme con el carácter no mercantil que las asigna el C. de c., si la Contribución, industrial hemos de reservarla para el gravamen dé las operaciones. mercantiles.

Otro supuesto de venta no mercantil. Las que efectúen los propietarios no explotadores de fincas rústicas y ganaderías de las especies, en que se les paguen las rentas, por los arrendatarios, colonos o aparceros.

Es obligada la excepción dicha y que contiene el art. 326 del C. de c., si tenemos en cuenta que la venta es de mera realización del fruto o producto con que se les satisfizo el precio del arrendamiento o aparcería. No existe propósito de lucro. No hay reventa, ya, que antes no compró, sino que adquirió.

Norma, similar encontramos en el Reglamento de la Cont. industrial. En el art. 41 se previene que no serán considerados especuladores en granos y otros artículos los médicos, cirujanos, farmacéuticos, veterinarios, herreros y maestros de primeras letras que se concreten a vender los que reciben en pago de sus respectivos trabajos o servicios, ni los molineros si se limitan a vender el grano que reciban por la maquila, ni los minoristas de tejidos y comestibles que vendan granos, semillas u otros frutos admitidos en pago de sus transacciones comerciales. Este añejo precepto, tal vez haya recobrado cierta actualidad en estos tiempos de inseguridades monetarias que inducen al trueque o permuta como fórmula de prestaciones más equitativas o equivalentes.

Las dos regulaciones –mercantil y fiscal– son, por tanto, paralelas.

Respecto a las ventas que de los objetos construidos o fabricados por los artesanos hicieren éstos en sus talleres, parece acertado el criterio de negarlas el carácter de mercantiles. Pero anotemos que exige tengan lugar "en sus talleres". Esta condición que en los textos fiscales es corriente, según hemos visto anteriormente, y aún necesaria en evitación de conductas de ocultación tributaria, no lo estimamos pertinente en la órbita mercantil.

Si el artesano construye o fabrica, lo construido ha de realizarlo–insistimos en la diferencia entre "venta" y "realización" – como remuneración a su obra. Ahora bien, no todas las ventas de productos fabricados han de carecer de significación mercantil. La pequeña fabricación –artesanía–, bien que quede fuera del ámbito mercantil, pero no la fabricación en su debida acepción. La industria transformadora es mercantil. Así resulta en cierto modo del art. 32,5 del C. de c. cuando se refiere a la reventa de cosas muebles en forma distinta a la de adquisición. El derecho mercantil dejó de regular exclusivamente la actividad del genuino mercader –vid. REHME ; "Historia Universal del Derecho mercantil". Madrid, 1941. pág. 66 y la Exp. de Mot. de nuestro C. de c.–

Anteriormente hemos indicado el gravamen por Cont. Industrial del artesano, según las operaciones que realiza. Mientras se limita a la venta de sus productos en el taller o tienda distinta, no vendiendo en el taller, le considera artesano. Cuando sus actividades rebasan el marco legal, le lleva. a las tarifas restantes; deja de ser artesano para pasar a ser comerciante o fabricante.

Por último, ocupémonos de la reventa que haga cualquiera persona no comerciante, del resto de los acopios que hizo para su consumo. Si compró para su consumo y vende el resto de sus acopios, no revende, pues no hubo propósito inicial de reventa. Y, aunque sea comerciante, tampoco será mercantil si lo acopiado no coincide con el objeto de su explotación mercantil. Eludimos el ejemplo en obsequio a la seriedad que en un trabajo de esta clase debe observarse. La excepción dicha –número 4 del art. 32,6 del C. de c.– es innecesaria en un supuesto e indefendible en otro.

B) Conclusiones.

Si resumiésemos, ahora, cuanto queda dicho y extrajéramos del tratamiento fiscal de este contrato las orientaciones generales a que parece obedecer, llegaríamos a las siguientes conclusiones:

La compraventa es mercantil cuando su contratación responde a la actividad profesional del comerciante o a la industriosa del fabricante dentro del propio objeto de su explotación o fabricación, respectivamente. La compraventa mercantil es el negocio tipo o fundamental de los exigidos por la empresa en el desarrollo de su fin mercantil y, además, no consiente disecciones reguladoras.

La compraventa es, asimismo, mercantil cuando los contratantes acuden al agente mediador o fedatario mercantil para que la intervenga y las cosas transmitidas son objeto de comercio[39]. Esto es, la tipicidad mercantil de este contrato no estriba, exclusivamente, en la adscripción a una serie orgánica de actos profesionales de comercio, sino en la simple aceptación o vocación por los contratantes del régimen especial estatuido para la compraventa mercantil. Es decir, lo mercantil tanto es ineludible consecuencia del tráfico en masa –empresa generadora–, como voluntario sometimiento –expreso o implícito– de una operación aislada a la pertinente regulación mercantil.

Y así fijada nuestra posición ante la calificación mercantil del contrato de compraventa, indiquemos el régimen tributario que creemos más conveniente o adaptable a las exigencias del tráfico jurídico–mercantil.

Para la compraventa mercantil que responda a la explotación comercial o fabril de un comerciante o industrial, tributación por Timbre recogiendo en sus alícuotas los excepcionales supuestos actuales de gravamen por el Impuesto de Derechos reales[40].

Y para la compraventa mercantil por determinación particular de los contratantes, el mismo régimen fiscal siempre que la intervención de fedatario mercantil asegure o autentique el sometimiento de la compraventa ocasional al estatuto jurídico privado de la compraventa mercantil.

CONTRATO DE SUMINISTRO

1. Nociones previas.

NOVOA –separata Rev. Gral. Leg. y Jurisp., 1947–, siguiendo en esencia a ENNECCERUS, define el contrato de compraventa por suministro como consensual, principal, conmutativo y oneroso, por el cual una de las partes se obliga al suministro o entrega de cosas genéricas en cantidad y tiempos determinados –o sin determinar y según pedidos– mediante precio estipulado o que pueda fijarse con independencia de las partes[41].

---

[39] Se declaran exentos del pago del Impuesto de Derechos reales los contratos de transmisión de algodón hilado formalizados por escrito, siempre que esta formalización sea obligatoria por decisión del Sindicato Nacional Textil y sean intervenidos por Corredores de la Cámara de Algodón Hilado. Esta exención alcanzó a cuantos contratos no hubieran sido objeto de liquidación firme (Decreto–ley de 13 de marzo de 1953).

[40] Y así el T.C. en su Res, de 11 de mayo de 1954, declaró que la exención establecida en el núm. 8 del art. 6 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales tiene la finalidad de no entorpecer el curso de las operaciones mercantiles e industriales con intervenciones fiscales, y no puede referirse a los contratos que tienen una forma especial y escrita previamente señalada para su realización.

[41] MARÍN MARÍN pronunció el día 15 de enero de 1954 una conferencia sobre: "El concepto de suministro y el Derecho fiscal: aciertos e imperfecciones". (Vid. II Semana de Estudios de Derecho financiero, págs. 99 y sigs., ed. por Revista de Derecho financiero).

Dicha definición es, tal vez, la más flexible y adaptada a la real operativa de este contrato en la actualidad. Por ello, la preferimos a la de BENITO y ENDARA, cuando lo considera como aquella operación de compraventa de cosas muebles en la que una de las partes se obliga a entregar a la otra, con intervalos de tiempo convenidos, una pluralidad de cosas fungibles, mediante un precio que puede fijarse con relación a la totalidad de la entrega o con relación a determinadas cantidades[42].

A nuestro modesto entender, el contrato de suministro se va cada día independizando más y más de las prestaciones periódicas en que parece debía desarrollarse. Del fraccionamiento de una prestación total se está derivando a la disgregación de periódicas prestaciones no previstas de antemano en su cuantía. El contrato de suministro se va quedando sin contenido y se está convirtiendo en un contrato preparatorio, como anota VICENTE Y GELLA al recoger posturas doctrinales –Curso Der. Merc. Comp., II, pág. 72–. El contrato de suministro, en fin, es un plan contractualmente previsto de futuras relaciones obligatorias.

La sentencia del T. S. que recoge NOVOA –sep. cit., págs. 14 – 16–, fecha 26 de septiembre de 1927, no es invocable en la actualidad. Solamente hemos de ocuparnos de uno de sus pronunciamientos: La compraventa de suministro tiene siempre un carácter especial de mercantil. Acaso sea atrevido generalizar de este modo, pero nos mostramos conformes con la afirmación de que reducida la mercantilidad de la compraventa a sus exactos términos –en nuestra Patria los propugnados desde el campo doctrinal–, el contrato de suministro como integrador de los sucesivos y periódicos pactos que van dando contenido realmente a la estipulación primitiva, será mercantil. Después de todo, esa periodicidad en las prestaciones viene a confirmarnos. una cierta habitualidad en el ejercicio de una determinada actividad de índole comercial. Ahora bien, si ha de atenderse a los requisitos que el C. de e. establece para calificar de mercantil al contrato de compraventa, el contrato de suministro podrá ser civil o mercantil.

También –anota SILVÁN, Leg. vigente Imps. de Derechos reales, pág. 124– el contrato de suministro será administrativo cuando afecte al servicio del Estado o de las Corporaciones oficiales y se rige, agrega, por las leyes administrativas. Antes se ha referido al suministro público cuando se atiendan o realicen servicios de interés general como los de agua, gas y electricidad. Si hemos de indicar, al citar esta clase de suministros, las características que en ellos concurren al estar cuidadosamente reglamentados por la autoridad gubernativa las condiciones todas de estos contratos y, entre ellas, los precios tarifados y no susceptibles de modificación convencional; esta especialidad ha de tenerse presente al estudiar el tratamiento fiscal. de este contrato, que pasamos a desarrollar.

2. Régimen. tributario. Impuesto de Derechos reales.

a) Exposición previa.

Como ya hemos indicado, en el Reglamento de este Impuesto encontramos la definición, del contrato de suministro. El contrato de suministro se define –art. 25, 2)–, a los efectos del impuesto, como aquél por cuya virtud una persona se obliga a entregar a otra, en plazos sucesivos[43] y mediante precio o

[42] La Res. del T.C. de 5 de octubre de 1954, sobre el Impuesto de Timbre, encuadra este negocio jurídico entre los contratos de tracto sucesivo.

[43] Destaca el T.S. esta circunstancia en el siguiente fallo extractado:
No constando ningún escalonamiento ni en la adquisición, ni en la entrega de ejemplares de la obra literaria adquirida por la dependencia ministerial correspondiente, no procede calificar de contrato de suministro la adquisición referida (Sent. del T.S. de 29 de septiembre de 1951).

compensación de otra especie, una pluralidad de objetos. muebles o unidades métricas de agua, gas, electricidad u otras cosas que se pesan, miden o cuentan[44].

Su tributación queda prevenida en el párrafo 1) en la siguiente forma: Los contratos de suministro de víveres, materiales u otros bienes muebles de cualquier clase que se verifiquen para el Estado, Corporaciones o entidades que tuviesen a su cargo la ejecución o prestación de alguna abra o servicio público, y los de abastecimiento de agua, luz y fuerza motriz u otros análogos, cualesquiera que sean las personas que en éstos intervengan y el destino o aplicación que a la. cosa suministrada haya de darse, tributarán como transmisión de bienes muebles al 3 por 100 del total importe por que se realicen[45].

Del precepto que acabamos de copiar extraemos una interesante distinción: Dentro del contrato de suministro en general, se advierten dos modalidades: el suministro y el abastecimiento ¿Diferencias? El suministro se contrata con previa determinación de la cosa a suministrar. El abastecimiento se contrata sin determinar previamente la cosa a suministrar, sino que queda entregada su fijación a las variables necesidades del abastecido.

Con estos antecedentes procuremos dar contestación a las siguientes preguntas.

b) ¿Están gravados los suministros a particulares?

Distingamos el suministro del abastecimiento. En el suministro en sentido estricto sólo se citan al Estado, Corporaciones y entidades que tuviesen a su cargo la ejecución o prestación de alguna obra o servicio público. Es decir, el suministro a particulares que no ejecuten o presten obras o servicios de carácter público no tributa. Sin embargo, el art. 51 del citado texto reglamentario en su párrafo 2) contiene el siguiente inciso: "o firmada por ambos contratantes, si es privado", y la propia definición contenida en el art. 25, 2) "a los efectos del impuesto" habla de obligación de una persona con relación a otra sin salvedad de ninguna clase. Verdad es que el Reglamento de 29 de marzo de 1941 era mucho más taxativo, pues agrupaba el suministro que hemos dado en llenar estricto y el abastecimiento y añadía: cualesquiera que sean las personas que en el contrato intervengan. Indicación esta última que se conserva en el texto actual, pero que por su encaje y copulación de oraciones ya no alcanza al suministro propiamente dicho. Y el problema tiene su importancia y trascendencia ya que, de no tributar coma figura fiscal independiente de la compraventa, serían perfectamente planteables todas las cuestiones relativas a la compraventa. No obstante, por lo expuesto entendemos están gravados los suministros a particulares. Tal vez una reforma

[44] El T.C. tuvo en cuenta la noción fiscal de este contrato en sus Res. de 3 de marzo y 14 de abril de 1953 y 11 de mayo y 8 y 22 de junio de 1954.

La de 8–6–1954, fue comentada por MANUEL ALBIÑANA en Rev. de Derecho mercantil, núm. 52, págs. 142 y sigs.

[45] Diferencia este contrato del llamado mixto (ejecución de obras o prestación de servicios con suministro de materiales), el siguiente acuerdo:

Un contrato cuyo objeto lo constituye la entrega periódica en plazos sucesivos (15 meses) de una pluralidad de objetos muebles (postes metálicos) que se pesan, cuentan o miden, mediante la entrega de un precio determinado por unidad y sin ninguna intervención del contratista en su posterior colocación en las obras o instalaciones de la entidad contratante, reúne requisitos sustantivos suficientes por sí mismo, para tipificar dicho contrato como de suministro y sin que quepa, como hacen el fallo de primera instancia y la Oficina liquidadora, calificarlo de contrato mixto de suministro con ejecución de obras o prestación de servicios en que el contratista pone la totalidad de los materiales o se dedica habitualmente a la confección de obras o productos análogos, en razón, precisamente, a que el objeto, como se ha visto, lo constituyen artículos previamente manufacturados y sin que en el precio se especifique o determine cantidad alguna por razón de ejecución de servicios o de obras inherentes a los objetos suministrados, sin que en consecuencia pueda tampoco prosperar la alegación de la sociedad reclamante en orden a la persona, obligada al pago, ya que admitida la calificación del contrato como suministro de bienes muebles, la persona obligada al pago es el contratista, o sea la sociedad recurrente (Res. del T.C. de 30 de septiembre de 1952).

especificativa en su redacción alterara la colocación de la amplia cláusula que queda indicada. De haber sido deliberada esta reforma sustantiva, se habría procurado que en otro precepto –art. 51– no se mantuviese una salvedad aclarativa pronta a ser advertida. Además, la propia regulación del contrato mixto de obras con suministro nos reafirma en nuestra respuesta.

Respecto al abastecimiento, el texto es claro. El abastecimiento de agua, luz y fuerza motriz y otros análogos a particulares, está gravado.

c) ¿Quién es el sujeto pasivo del tributo?

En todo caso, suministro o abastecimiento, sea el Estado, Corporación o entidad que tengan a su cargo la ejecución de obras o servicios públicos, sea un particular, el sujeto pasivo del impuesto será el contratista o suministrador según previene el núm. 2 del artículo 59 de su Reglamento.

d) ¿Tributa el contrato o las transmisiones que ampara?

Parece ociosa la pregunta. En un impuesto sobre el tráfico patrimonial, no debiera ofrecer duda que lo gravado son las transmisiones verificadas en ejecución del contrato de suministro o abastecimiento. La Circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, fecha 22 de febrero de 1947, nos sugiere esta cuestión.

Bajo la rúbrica "Contratos de suministro y análogos sometidos a liquidaciones anuales", nos dice: "... ya que el impuesto recae sobre el contrato, y las liquidaciones anuales son, en realidad, una forma de fraccionamiento de pago..." En cambio, refiriéndose a los suministros regulados por la ley de 19 de septiembre de 1942 –suministros de agua, gas y electricidad–, se indica: "... la imposición recae sobre la cantidad total del fluido o agua suministrada durante cada año por la empresa suministradora, con destino a usos no declarados exentos. No existe, pues, en estos casos el fraccionamiento de pago del impuesto por cada contrato individual, sino a una tributación exigible cada año sobre la base formada por el total precio de los suministros realizados."

Es de indudable aplicación el art. 51, 1), que preceptúa: En los contratos en que medie precio, aunque éste haya de entregarse a plazos, la liquidación e inmediata exacción del Impuesto se hará por su total importe. Y si ésta es la norma de general aplicación para este tributo, es, también, indudable, que las liquidaciones anuales son fraccionamientos de una transmisión total que se entiende jurídicamente operada en el momento de perfección del contrato, que es algo muy distinto de gravar el contrato. Nos parece exacto que en el verdadero u originario suministro –precio total previsto y fijado en el propio contrato–, se entienda devengado el Impuesto sobre la transmisión total y los pagos anuales equivalentes fraccionamientos de la prestación fiscal totalmente devengada. Nos parece también obligado que en el abastecimiento –precio no previsto ni fijado en el contrato por depender de las necesidades de cada suministrado o abastecido– sea preciso guardar al transcurso de un período para conocer el importe de la transmisión operada y, consiguientemente, liquidar el Impuesto. Pero, ¿y en aquellos suministros que no siendo de agua, gas y electricidad las transmisiones anuales no estén previstas en su cuantía y dependan, también, de los sucesivos pedidos del suministrado? ¿Por qué en estos suministros ha de entenderse totalmente devengado el Impuesto desde su perfección contractual?

Entendemos que el Reglamento está en un error al creer que el contrato de suministro es de simple aplazamiento del precio. Tal vez en la modalidad más conocida o utilizada el contrato de suministro, equivalga a la estipulación de "status" de relaciones contractuales al que habrán de someterse ambas partes, pero concretándose, después, mediante verdaderos pactos accesorios o complementarios y sucesivos la cuantía de la cosa a suministrar y el precio de ella. A esta modalidad estipuladora ha

empujado, sin duda, la restringida aplicación de la cláusula "rebus sic stantibus" en períodos de exacerbada inestabilidad monetaria, de un lado, y las dificultades determinativas en el momento de perfección de un contrato de tracto sucesivo. Casi, podríamos decir, el contrato de suministro con cierto plazo de vigencia, se ha convertido en una faceta de los pactos de exclusiva.

Por todo ello, creemos debiera seguirse procedimiento idéntico al de abastecimiento de agua, gas y electricidad siempre que exista la misma mecánica ejecutiva del contrato. Una cosa es obligarse a transmitir algo determinado, y otra obligarse a contratar la transmisión de algo que ha de determinarse posteriormente.

Y para terminar este apartado, indiquemos cómo de la discriminación inicial –suministro y abastecimiento– hemos llegado a la superación de esta diferencia logrando una noción unitaria pero con algunas modalidades.

e) ¿Qué suministros están exceptuados de gravamen?

En el segundo párrafo del núm. 8 del art. 6 del Reglamento, se establece la exención de los contratos de abastecimiento de agua, luz y fuerza motriz que se realicen directamente para usos domésticos, entendiéndose que tienen tal carácter aquellos en que el consumo de producto suministrado tenga lugar en domicilio o vivienda del abonado. El precepto es claro y no exige comentario. Concuerda con el art. 51, 8) y 9), que se refiere a la presentación de las oportunas declaraciones anuales para la liquidación del Impuesto y nota de exención en cada caso.

También el art. 6 en su núm. 50, se refiere a las interconexiones de redes entre empresas eléctricas para un mejor aprovechamiento de los saltos y declara exentos los excesos de disponibilidades suministrados en la cantidad concurrente de energía recíprocamente utilizada.

Debe destacarse, por último, la exención prevista en el último inciso del art. 25. Se refiere a los suministros de víveres para el Ejército. ¿Será correlativa esta exención de la que más adelante anotamos en Contribución Industrial? Desde luego, no está incluido el pienso para el ganado —res. del T.E.A.C. de 12 de junio de 1945, en Rev. Der. priv. núm. 399, pág. 554–[46].

¿Y los pretendidos contratos verbales? [47]. Sin perjuicio de cuanto se expone al tratar del Impuesto del Timbre respecto a la formalización de este contrato en el mero pedido de suministro[48], nos remitimos al contrato de compraventa verbalmente convenido.

[46] La Res. del T.C. de 30 de noviembre de 1954 equiparó la Guardia civil a las fuerzas del Ejército a los efectos de la exención dicha.

[47] Como en el expediente no obran otros documentos, en cuanto al contrato liquidado que una relación jurada de facturas referentes a materiales suministrados y una declaración jurada complementaria en la que se expresa que dichas facturas se referían a maderas del país, destinadas al andamiaje y encofrado para cemento armado, se infiere que, aunque se realizó el contrato de suministro, hay que conceptuar el contrato ejecutado como no sujeto al Impuesto de Derechos reales por falta de justificación suficiente (Res. del T.C. de 5 de mayo de 1953).

[48] Los contratos de suministro de energía eléctrica entre abonados y productores y distribuidores, tienen que ajustarse a unas condiciones generales fijadas por las Compañías suministradoras de energía eléctrica, en cumplimiento de disposiciones reglamentarias y que constan por escrito, y, por tanto, aunque los contratos de que se trata no se hayan celebrado en forma escrita, lo verbal podrá ser la petición de los suministros, pero no el contrato que los regula considerando, en conjunto, que tienen que acomodarse, como se ha indicado, a unas normas generales preestablecidas; de todo lo cual se infiere que acreditado el hecho del suministro, no puede estimarse que se lleve a cabo con arreglo a estipulaciones verbales, cuyas características son las de que la voluntad de las partes no se fija por escrito, sino por intercambio de palabras acerca del objeto del contrato y precio que haya de satisfacerse. Todo ello en relación con el Impuesto de Derechos reales (Res. del T.C. de 28 de abril, 29 de junio y 1 de diciembre de 1953 y 11 de mayo de 1954, entre otras). El T.S. ha respaldado esta interpretación por su Sent. de 2 de julio de 1954. La ha comentado GARCÍA–TREVIJANO en la Rev. de Administración pública, mayo–agosto de 1954, págs 195–196.
Vid. en el Impuesto de Timbre, la Res. del T.C. de 25 de abril de 1952, entre otras.

B) Impuesto del Timbre.

a) Clasificación previa.

Para este tributo el contrato de suministro podemos considerarle clasificado así: De suministro de agua, gas y electricidad y de suministro de todas las demás cosas. Cuando se trata de suministro de agua, gas y electricidad–concepción. madre de este contrato–, existen normas de especial aplicación. Cuando se trata de suministro de las demás cosas, se aplican las generales sobre contratación en documento público o privado[49].

b) Suministro de agua, gas y electricidad.

Los contratos de suministro de agua se reintegran conforme a las escalas contenidas en el art. 207 de la Ley del Timbre[50]. Atienden a la utilización del agua –usos domésticos, industriales y agrícolas– y señalan la prestación tributaria de acuerdo con el alquiler anual del piso, habitación o edificio, cuando se trata de usos domésticos y con el consumo expresado en metros cúbicos cuando se trata de usos industriales o agrícolas. El art. 207 prevé un Supuesto especial: El de contratos de abonos temporales para la construcción de edificios y los grava con timbre fijo de la clase quinta cualquiera que sea su duración y la cantidad que se consuma[51]. Resta indicar que en el suministro de agua para usos domésticos en edificio, habitación o piso no arrendado, se tomará el producto íntegro que tenga señalado a efectos de la Contribución Urbana, y de no figurar este dato por estar la finca exenta de tributación, creemos que en servicio de indeclinable principio de coordinación fiscal, debe ser valorada y señalada la renta íntegra susceptible de producir; así en la Contribución general sobre la Renta para la estimación llamada por rendimientos mínimos –Orden ministerial de 11 de marzo de 1943–[52].

En los contratos para el suministro de luz de gas y eléctrica —expresa el art. 2.06 de la Ley de este Impuesto–, se empleará el timbre con sujeción a las escalas que dicho precepto contiene[53]. Se distinguen los usos domésticos de los industriales y se tienen en cuenta ciertas diferencias y equivalencias cuya cita aquí no se considera de interés[54].

[49] Los documentos propios de las empresas suministradoras de gas, agua y electricidad, quedan gravados en el art. 40 de la nueva Ley del Timbre, fecha 14 de abril de 1955, que regirá a partir del día 1 de enero siguiente. En el segundo párrafo de este precepto se prevé el reintegro (timbre fijo) del ejemplar del contrato correspondiente al usuario (tarifa núm. 53).

[50] A partir de 1–1–1956, la tarifa núm. 23, distinguiendo usos domésticos e industriales.

[51] En la nueva Ley, último párrafo del art. 40, antes mencionado, se prevé timbre fijo para abonos temporales de suministro de aguas para obras (tarifa núm. 61).

[52] Hoy, estimación según signos externos de renta percibida y Orden ministerial acordada en Consejo de Ministros, fecha de 14 de mayo de 1955, apartado 2.º, norma 9.ª.

[53] Los contratos que no tengan por objeto el consumo propio o el aprovechamiento directo de la energía suministrada por el adquirente, ya que éste no se propone consumirla, sino revenderla, no teniendo por finalidad esencial, ni siquiera principal, el alumbrado de su propio local o proporcionar exclusivamente fuerza a los motores de su industria, no está dentro de la hipótesis de la escala del art. 206 de la Ley del Timbre (Cir. de la Direc. Gral. del Timbre de 11 de marzo de 1953.)
Vid. llamada (50) a pie de página.

[54] La única base tributaria que puede aplicarse para reintegro por Timbre de los contratos de suministro de luz eléctrica para usos domésticos, es la del número de bujías por instalación, y a falta de este dato, el de watios computada la potencia por su equivalencia con la intensidad luminosa en bujías decimales que el art. 206 de la Ley del Timbre, establece, lo que vino a confirmar la Orden de 16 de mayo de 1934, sin que exista precepto alguno que fije como base tributaria la capacidad del contador (Res. del T.C. de 13 de febrero de 1.953).

c) Indicaciones sobre estos suministros.

Una de las cuestiones que ha planteado la aplicación de las normas de gravamen por Timbre de estos contratos, es la relativa a si los consignados en documento público quedan sujetos a estos preceptos especiales o si, por el contrario, les alcanza el régimen general de los instrumentos públicos. Una sentencia del T. S., fecha 25 de febrero de 1930, ha venido a complicar más su resolución por la solvencia científica que, en cualquier caso, es preciso reconocer a nuestro más alto Tribunal. RODRÍGUEZ CIRUGEDA –Leg. del Timbre del Estado, pág. 590– expone con toda claridad y precisión su criterio contrario a considerar incluidos en los arts. 204 y ss., todos los contratos de arrendamiento y de suministros que se consignen en documento público o privado[55]. Sus argumentos son convincentes y dentro de la más pura técnica interpretativa de la ley fiscal. Los artículos 204 y siguientes dice: son excepción del régimen tributario de los documentos privados –art. 190–, pero no reguladoras de dichos contratos, y sea cual fuere la forma que adopten al ser documentados. A sus impecables razonamientos hemos de añadir que las 00. MM. de 16 de enero y 19 de abril de 1933, han sometido a tributación por la escala del art. 15 –documentos públicos los contratos administrativos de suministro de gas y electricidad para servicios públicos y no sólo, creemos, por dificultades de fijación de la prestación tributaria, sino porque el legislador está suponiendo con todo fundamento que tales contratos habrán sido consignados en escritura pública. Por ello, cuando se trata de suministros a edificios u oficinas del Estado, se piensa en el documento privado —el Estado contrata como persona jurídica privada y por 0. M. de 1.9 de junio de 1944, se declara quedan gravados los, aludidos contratos de suministro de luz eléctrica por el art. 206 de la Ley como si de casa particular se tratara; calificación que concuerda con la que, por ejemplo, prevé la Ley de Arrendamientos urbanos en su art. 8.

También hemos de ocuparnos de la formalización de este contrato. ¿Es necesario que el contrato se formalice como tal en documento o basta el mero pedido de suministro para entender formalizado el contrato? Algo de lo dicho al tratar de la compraventa mercantil por correspondencia en relación con el Impuesto de Derechos reales sería de aplicación aquí. Las empresas suministradoras, de agua, gas y electricidad están en el deber de contratar y con sujeción estricta a las condiciones previstas en los oportunos reglamentos gubernativamente autorizados.. Por consiguiente, el simple pedido de suministro implica ya la formalización de un–contrato de suministro –contrato de adhesión–, a no ser que por razones excepcionalísimas la empresa no llegue a prestar el suministro o devuelva la solicitud razonando la imposibilidad de efectuarle. En este sentido, la R. 0. de 26 de diciembre de 1899 –GALLARDO, obra cit., pág. 300–.y la sentencia del T. S. de 27 de –noviembre del mismo año –pág. 303 de la obra que acaba de ser aludida–[56].

d) Duplicidad impositiva en estos suministros.

La ley de 19 de septiembre de 1942 varió la forma de exacción del Impuesto de Derechos reales por suministro dé agua, gas y electricidad. Los arts. 51, 8). y 104, 1) del Reglamento en vigor recogieron la

[55] En la Ley de Timbre que regirá a partir de 1.º de enero de 1956, los documentos públicos quedan gravados según regulación contenida en el título primero del libro Primero y los documentos privados en el título segundo del mismo libro. Es decir, y en cuanto a los contratos examinados, el art. 40 será de aplicación a los formalizados o susceptibles de formalización en documento privado. En el nuevo texto, por tanto, se ha establecido radical separación entre una y otra clase de documentos.
Valga esta nota para los casos análogos que en este trabajo se planteen.

[56] El Reglamento de Verificaciones eléctricas establece la obligatoriedad, de la póliza o contrato escrito y, por ello, debe exigirse el Impuesto de Timbre sobre los contratos de suministro eléctrico, aunque se hayan formalizado verbalmente (Res. del T.C. de 25 de abril de 1952).
Vid. la norma séptima del art. 8 de la nueva Ley del Timbre.

modificación introducida. Pero no se limitó a dicha reforma la ley del año 1942. El párrafo tercero de su art. 4 dispuso: La liquidación de Derechos reales de la declaración de contratos sujetos se efectuará globalmente, sobre la base formada por el total precio de los suministros realizados. El primer folio de esta declaración se reintegrará con póliza de 150 pesetas, y cuándo, la cuantía de lo suministrado exceda de 50.000 pesetas, se liquidará el exceso de Timbre para su ingreso en metálico en la forma acostumbrada. Y así, con la despreocupación de quien da por ignorado otro impuesto –el de Timbre–, o de quien aumenta la carga fiscal sin meditación o estudio previo, se crea un nuevo gravamen dentro del Impuesto del Timbre.

Mas llega después la Administración, menos presurosa al parecer, que el órgano legislativo –debiera acontecer al revés–, y por circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 19 de febrero de 1943 –que no nos ha sido dable consultar en su texto íntegro–, dispone que no se exija el exceso de timbre a metálico si se justifica por las empresas suministradoras que los contratos relacionados o declarados están debidamente reintegrados conforme a los arts. 206 a 208 ó 15, en su caso, de la Ley del Timbre –ob. cit. de RODRÍGUEZ CIRUCEDA, pág. 599–. Y así, también, con esa despreocupación que en vía reglamentaria no es posible ni imaginar, se deja sin efecto un precepto de rango jurídico superior. Porque lo indudable es que la ley de 19 de septiembre de 1.942 creó o estableció un nuevo gravamen..., pues no puede, –tampoco, suponerse que el legislador desconociera la tributación por Timbre de los aludidos contratos de suministro.

Por otra parte, si se reconoce que el gravamen dispuesto en la ley de 1942 había de producir una auténtica doble imposición, ¿por qué se mantiene el reintegro inicial de 150 pesetas? Es decir, se eleva del reintegro complementario –4,5 por 1.000 pesetas sobre el exceso de 50.000 pesetas– como si no hubiera igual razón de ser para el reintegro mínimo de 150 pesetas.

No hemos de extendernos más en esta cuestión, fruto de premuras legislativas. Pero sí nos interesa señalar que se "quiere" gravar por el Impuesto de –Timbre no los contratos formalizados, sino los suministros efectuados según dichos contratos. El Impuesto del Timbre "quiere" gravar las transmisiones de bienes que se verifiquen ..en ..acatamiento –de .estipulaciones consignadas en documentos públicos y privados, no los documentos públicos y privados por virtud de los cuales –¿los documentos?– se transmitan bienes, como reza el art. 1 de su ley reguladora[57]. El Impuesto del Timbre atiende a la– naturaleza del acto o contrato segundo párrafo del apartado 5 de su art. 2[58] –, y tiende a gravar el tráfico patrimonial. He aquí un supuesta más en apoyo de las conclusiones generales que en este trabajo formulamos.

e) Suministros de todas las demás clases.

El contrato de suministro que no sea de agua, gas o electricidad no es objeto de régimen específico en la ley del Timbre. Es de aplicación el art. 15 de la ley, bien por estar consignado en documento público, bien por remisión del 190 cuando se formalice en documento privado. Indirectamente en este sentido, SÁINZ DE BUJANDA –El imp. del Timbre,. pág. 426.

El art. 16, regla 13, se ocupa, no obstante, de estos ,contratos al prevenir que el precio o capital por que se celebre, y, en su defecto, el de presupuesto que haya servido de base al servicio, constituirán la base reguladora del tributo. A título subsidiario indica que cuando tampoco exista esta base, servirá de

[57] En el texto legal, de 14 de abril de 1955, art. 1, apartado segundo, se expresa que el Timbre del Estado se empleará "para gravar especialmente los documentos del tráfico mercantil... en los casos y en la forma regulados en esta Ley".

[58] En la Ley de 14 de abril de 1955, norma tercera del art. 8.

regulador la, capitalización al 10 por 100 de la fianza definitiva que haya de constituir el contratista. Es de aplicación,. también, el art. 29 de su Reglamento[59].

C) Contribución industrial.

a) Preceptos aplicables.

El ep. 1.079 de las tarifas vigentes de la Contribución industrial[60], en su párrafo b), cita a los contratistas, arrendatarios y asentistas, de cualquier clase que sean, de suministros con el Estado, la Provincia o el Municipio; con cualquiera de los organismos o Cuerpos que de ellos dependan, y –agrega–, por último, con las Corporaciones, entidades o empresas de todo género, en las que el Estado, la Provincia o el–Municipio, por medio de concesión,.fiscalización, protección o en cualquier otra forma, directa o indirecta, intervengan o participen. Y enlazado este párrafo con el primero de este epígrafe, resulta que quedan sujetos al pago del 1,50[61] por 100 al Tesoro de su importe total dichos contratos; cualquiera que sea la forma en que se verifique.

La advertencia inicial del ep. 1.079 referente a la forma de la contrata, es reiteración de la contenida en la regla primera de las que presiden la aplicación de los epígrafes relativos a .los contratistas y concesionarios; en efecto, en dicha regla se dispone que se entenderá existe contrata, cuando se, ejerza alguna de las actividades en él definidas, cualquiera que sea el procedimiento seguido. para. formalizar la obligación. Indiquemos, sin embargo, que, en verdad, no quedan definidas las actividades gravadas en los epígrafes 1.079 al 1.081[62] que llevan el subtítulo: "Contratistas y concesionarios".

La regla tercera de las antes aludidas establece que quién acuda a la adjudicación de una contrata de suministro, ha de figurar tributando por Contribución Industrial en cuanto el suministro suponga ejercicio de industria comprendida en sus Tarifas. Y de resultar adjudicatario ha de figurar como mayorista mientras dure el contrato, previene más adelante[63].

También se refiere a los contratos de suministro la regla cuarta; por ella se exceptúan de gravamen los simples actos de compraventa, sin contrato formal, realizados por las Juntas de Plaza y Guarnición y otras entidades análogas para proveerse de cualquier artículo y en las condiciones que, asimismo, indica.

b) Consideraciones críticas.

Contrariamente a la prevención de carácter general que hemos anotado, la sujeción a gravamen. por Contribución Industrial, parece depender de la formalización del. contrato dé suministro. A esta conclusión conduce la, simple aplicación de la regla cuarta. En esta regla quedan exceptuados los actos –"sic"– de compraventa sin contrato formal. La falta de técnica jurídica es evidente, pero, sin embargo, ya se advierte que el deseo del legislador es no gravar aquellas relaciones contractuales que amparan la provisión, de artículos a las entidades que. indica, sin observar requisitos de índole formal. Que se refiere a los contratos de suministro es indiscutible; ya que al condicionar la excepción emplea el vocablo "suministro" y por la

[59] En la nueva Ley: norma tercera del art. 9.

[60] Como ya hemos indicado, las tarifas en vigor fueron aprobadas por Orden ministerial de 19 de octubre de 1950, y el ep. 1.088 es el concordante del 1.079 citado en el texto. Téngase presente en ulteriores citas.

[61] Hoy: 2,60.

[62] Hoy: 1.088 al 1.091.

[63] Los contratistas de suministros de cualquier clase deberán estar matriculados como contribuyentes directos por la industria o comercio objeto de la contrata a que acudieron, sin perjuicio de tributar independientemente por ella cuando le fuere otorgada (Sent. del T.S. de 29 de enero y 4 de diciembre de 1953).
Comenté la Sent. de 29–1–1953 en la Rev. de Derecho mercantil, núm. 45. páginas 409 y sigs.

clase misma de las prestaciones parciales que contempla, ha de ser dicho contrato el que las integre.

En este sentido se pronuncia INFANTE –Imp. Hac. púb., enero de 1947–. En cambio, DRAKE DRAKE cree que las formalidades se eligen para el contrato de compraventa y no para el de suministro. Así llega a la equiparación del contrato de compraventa formal y al de suministro, cualquiera que sea la formó de este último, y, liemos de entender, sin forma. Creemos que debe eludirse el divergente planteamiento de los contratos de compraventa .y de suministro como totalmente independientes y distintos. Como más adelante hemos de indicar, económica y aun jurídicamente, el contrato do suministro está embebido en el de compraventa; por ello, el . legislador no duda en emplear las palabras "compraventa" y "suministro" refiriéndose a lo que estima una misma relación contractual.

De la propia redacción del epígrafe se desprende que solamente se comprenden en la órbita de este tributo a los contratos de suministro estipulados con el Estado, la Provincia, el Municipio y las Corporaciones o Empresas en las que por la concesión, fiscalización, protección, intervención o participación del– Estado, la Provincia o el Municipio, adquieren cierto carácter público.

La no sujeción de los suministros contratados entre particulares es de sencilla fundamentación. De un lado, por lo fácil de su evasión tributaria. De otro, por su incongruencia con los principios orientadores de "este concepto impositivo. Ampliemos éste último motivo.

La Contribución industrial, en la mayoría de los epígrafes de sus tarifas, grava él ejercicio del comercio en cuanto responde á una suma de. actividades lucrativas de idéntica significación a las contenidas en el contrato de suministró. Por otra parte; este impuesto no atiende, en su concepción actual, al volumen dé operaciones desarrolladas por sus sujetos pasivos si exceptuamos algunas empresas de carácter fabril. La Tarifa 3.ª de Utilidades ha de corregir posteriormente esta igualdad de prestaciones que la Contribución industrial impone a espaldas de la real capacidad fiscal de cada contribuyente. Pues bien, si en los aludidos epígrafes las tarifas de industrial gravan aquellas actividades, ¿por qué ha de someterse a imposición, además, las que se desarrollen en ejecución de un contrato de suministro? Si la Contribución industrial ha renunciado a estimar el volumen o cifra de negocios como– índice de capacidad tributaria, ¿por qué lo tiene en cuenta como base impositiva adicional por el epígrafe 1079? Tal vez se piense que la periódica regularidad de las prestaciones contratadas, suponga un mayor beneficio comercial para el abastecedor.

Sea cual fuere la razón que motive el distinto trato de los. contratos de suministro con entidades públicas respecto a los estipulados con los particulares, es indudable que provoca en el abastecedor desigual conducta; cuando se trata de Corporaciones o empresas públicas, el abastecedor tiende a la repercusión del propio impuesto, esto es, a que lo soporte el otro contratante.

El otro aspecto a estudiar es el propio contrato de suministro en su concepción ante este tributo. Emplea esta denominación, pero no lo define. Y como, por otra parte, no constituye una figura jurídica perfectamente construida y por todos aceptada ni en sus bases esenciales siquiera, no nos extrañará que la aplicación de este epígrafe, apartado b), agudice la proverbial hostilidad entre la Administración y el contribuyente.

En sentencia de 13 de julio de 1899, el T. S. –declaró sujeto a gravamen al contratista de suministro de aguas para servicios municipales. La sola indicación de los elementos reales que se advierten en el caso fallado, nos asegura que la calificación fue de acuerdo con la noción más extendida de este contrato.

Nos referimos, nuevamente, a la regla 4.ª de las dictadas para la aplicación de los epígrafes: dichos y, ya surgen los criterios opuestos; prescindamos de la expresión "no están comprendidos:" que habríamos de equiparar a "no están sujetos y supongamos que el legislador quiso solamente exceptuar las estipulaciones que con alguna confusión menciona. Los "actos de compraventa" realizados por las Juntas de Plaza y Guarnición tradicionalmente responden a actividad peculiar de –los denominados asentistas o

abastecedores. Víveres, materiales y efectos suelen ser el objeto de las prestaciones convenidas en el contrato de suministro. Y dichos artículos son los que comúnmente adquieren las Juntas de Guarnición y Plaza. ¿Exceptuó estos contratos cuando las repetidas Juntas fueran las contratantes? La delimitación del alcance de la excepción. fiscal sería así sencilla. Pero es que en la misma línea enumerativa se alude a "otras entidades análogas". El criterio subjetivo creemos ya no debe ser suficiente para señalar la amplitud de la exención tributaria. Será preciso ahondar en el contenido de las estipulaciones que exceptúa de tributación.

Los simples actos de compraventa, dice la regla. ¿Quiere referirse a los incidentales o esporádicos? No creemos sea éste su significada, pues más adelante habla de suministro y de adjudicación.

Sin contrato formal, expresa a continuación. Si se admite haya mediado concurso o anuncio, de un lado, y, de otro, se exige observancia de lo preceptuado en la ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública, es ineludible acatar lo dispuesto en el art. 63 de esta disposición, fecha 1.° de julio de 1911. Debiendo formalizarse en escritura pública los contratos de cualquier clase que celebre la Administración, creemos difícil pueda darse dicho requisito –"sin contrato formal"– desafortunadísimo en elemental técnica jurídica.

Sin proseguir en la glosa de este precepto, ya hemos llegado a conclusiones totalmente contradictorias. Consultamos la jurisprudencia dictada y hallamos la resolución del T.E.A.C. de 24 de abril de 1934. En ella se habla de "simples ventas directas hechas a los organismos de la Administración militar, únicas a que se refiere la disposición debatida". Al emplear el femenino –únicas está restringiendo el alcance de la exención en dos sentidos: simples ventas directas y. organismos de la Administración militar. ¿Qué hemos de entender por simples ventas directas? Esta resolución fue dictada con vista de las tarifas en vigor hasta el año 1941; en ellas se hacía referencia á las "simples contratas de compraventa directa". Pero más adelante se habla de "surtir", de "adjudicación" y de "suministro".

Sigamos el estudio del citado fallo del Tribunal Central. Admite que dicha excepción pudiera aplicarse a los demás organismos de la Administración del Estado. Hoy no ofrece duda esta extensión pues la regla se refiere a "entidades análogas que en las tarifas derogadas no se mencionaban: Los citados suministros, agrega el Tribunal, proceden de verdaderos contratos en el concepto jurídico y a los efectos de la exacción tributaria, por celebrarse a riesgo y ventura. Más adelante, se indica: "... ya que al abrir el concurso para la adquisición del material de escuelas, se dice que el adjudicatario tiene que someterse a varias condiciones, tanto en la calidad del mueblaje, fecha de su entrega y constitución de la fianza, o, lo que es igual, que la adjudicación estaba sometida a riesgo y ventura, teniendo en cuenta que el Ministerio no adquiría material escolar previamente construido y a precio de antemano señalado".

Es para nosotros insuperable fijar el alcance de la repetida regla cuarta, no valiéndonos de otros criterios que los, en la propia regla contenidos. Por ello, hemos de fundarnos en los, que se deducen del fallo mencionado; El Tribunal diferencia la compraventa del suministro. La compraventa queda exceptuada de gravamen. El suministro, no. El suministro se caracteriza, según dicha resolución económico–administrativa, por obligarse el abastecedor a la entrega de cosas genéricas sin determinación anticipada o previa de la cantidad, por convenirse un precio antes de verificarse las prestaciones; por no establecerse el contrato en consideración a determinada cosa previamente construida o conocida por el otro contratante.

c) Conclusiones.

No quedan sujetas a imposición por Contribución Industrial las ventas que el profesor CASTÁN llama ordinarias; esto es, las que no se ejecutan mediante suministro. Y no estando sujetas por propia redacción

del párrafo b) del ep. 1.079, entendemos que la exceptuación alcanza tanto a las realizadas con los organismos de la Administración del Estado como a todas las demás hipótesis de enumeración subjetiva en dicho párrafo y epígrafe contenidas.

En este sentido, aunque incompleto, INFANTE cuando afirma que no puede atribuirse la cualidad de contratista de suministros al industrial o comerciante que realice ventas directas de sus productos en la misma forma que a las entidades particulares, o sea, sin que medie una contrata en la que se le adjudique el suministro por cualquiera de los procedimientos regulados en el Derecho administrativo.

Al contratista de suministros –asentista o abastecedor– le caracteriza el asentar o contratar con entidades la provisión de víveres u otros bienes muebles que puedan pesarse, medirse o contarse, mediante precio previamente. determinado o determinable y con sujeción a ciertas condiciones, asimismo, estipuladas[64]. Cuando la contrata tiene lugar con entidades de carácter público, queda sujeto a gravamen por el ep. 1.079 con, la excepción prevista en el núm. 11 de la Tabla de exenciones del Tributo para los contratos que celebren los fabricantes con los Ayuntamientos para el alumbrado público.

La observancia de requisitos formales no tiene trascendencia para este tributo. Perfeccionado y en trance de ejecución el contrato de suministro, queda sujeto a gravamen por Industrial, se haya o no cubierto una determinada forma.

La excepción prevista en la regla cuarta de las dictadas para la aplicación de los epígrafes 1.079 al 1.081, ambos inclusive, hay qué entender alcanza a los organismos de la Administración militar y otros similares como Hospitales, Prisiones; etc.. La excepción tributaria queda o, al menos, debiera quedar establecida en consideración a los víveres, artículos o efectos suministrados. El empleo de palabras como compraventa, venta; etc., no es correcto. El que se haya o no formalizado la relación contractual pertinente debe ser irrelevante para la exención fiscal. La cita para cumplimiento de la ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública es inoportuna, ya que es al funcionario a quien corresponde observarla, y, de ser preciso recordar su cumplimiento, no es el texto rector de un impuesto el más adecuado a dicho fin. La adjudicación del suministro a industrial debidamente matriculado para la venta del artículo a suministrar, no debiera ser prevista a título condicionante de la exención tributaria; esta exigencia debe ir dirigida a quien resuelva sobre la adjudicación y, en cualquier caso, no debe tener otra consecuencia que su posterior sometimiento a gravamen con efectos retroactivos.

3. Orientaciones generales.

Al estudiar la regulación de cada impuesto en lo referente a este contrato, hemos ido exponiendo nuestro parecer crítico. Ahora nos resta formular unas breves notas orientadoras sobre lo que podría ser el futuro trato tributario del mismo.

El contrato de suministro lo está construyendo el legislador fiscal. El civil lo desconoce y el juez puede resolver las cuestiones que su cumplimiento suscite, sin más normas que las contenidas en nuestros Códigos privados para la compraventa y la contratación en general. No necesita más. Ahora bien, el legislador fiscal que opera sobre la realidad viva de las actividades con trascendencia económica, debe atemperarse a las actuales exigencias de esta clase de contrato.

El contrato de suministro, estipule o no en principio la prestación total del suministrador, debe ser regulado tributariamente en función de las prestaciones que en cada período se realicen. El contrato de suministro ha de merecer trato distinto de la compraventa con precio aplazado. Cada prestación ha de

[64] Demostrado no existió tracto sucesivo en las entregas, ni una subordinación de éstas a las necesidades del que recibe los objetos, es improcedente la tributación como contratista por suministro (Res. del T.C. de 15 de julio de 1950).

tener, fiscalmente, la consideración de prestación única de un pacto distinto, aunque enmarcado en conductas contractuales y contractualmente previstas. De este modo, el contrato de suministro se quedaría sin contenido económico y en el momento de su perfección seria gravado solamente por el Impuesto del Timbre como relación contractual de objeto no valuable –art. 20 de la Ley–[65].

En cambio, las prestaciones que posterior y periódicamente se produjeran, deberían quedar gravadas en forma unitaria por los Impuestos de Timbre y de Derechos reales, al implicar efectivas transmisiones de bienes. Los contratos de tracto sucesivo –seguro, por ejemplo–, creemos deben ser objeto de liquidación impositiva periódica. Acaso, como antes hemos dicho, la ley de 19 de septiembre de 1942 ha iniciado el camino certero a seguir en el trato fiscal de esta clase de contratos.

CONTRATO DE EJECUCION DE OBRAS

1. Discriminación previa.

El C. c., en su artículo 1.588, ya nos diferenciados modalidades en el contrato de ejecución de obra; ellas son el puro arrendamiento de obra y el de arrendamiento de obra con suministro de material. Este último, que llamaremos mixto, merece trato especial desde ángulo tributario. Por todo ello, estudiaremos separadamente ambas modalidades del contrato dicho.

2. Contrato de ejecución de obras.

A) Notas preliminares.

El contrato de ejecución de obras que "ad exemplum" cita la convocatoria anunciadora del concurso al que este trabajo se presenta; es definido por el C. c. como aquel por el que se conviene la. ejecución de una obra poniendo, el que ha de ejecutarla, su trabajo o su industria, Esta denominación no coincide con la que figura en los artículos 1.542 y 1.544 de dicho Cuerpo legal entre otros preceptos y epígrafes. Sin embargo, es la aceptada por el Código de obligaciones y contratos para nuestro Protectorado marroquí y por las disposiciones reguladoras del Impuesto de Derechos reales.

Por, este contrato se transmite él resultado de un trabajo ó de una„industria. La obra, el resultado del trabajo, es el elemento determinante y caracterizador de este contrato. La obra, expone el maestro DE DIEGO, ha de tener como condiciones ser posible, física y jurídicamente, y determinada de algún modo, bien con relación a un plano, o diseño, que es lo general, bien con indicación de circunstancias que la especifiquen.

El otro elemento real de este contrato es el precio. Si atendemos a la rúbrica que preside la sección correspondiente demuestro C. c. –la segunda del, capítulo III del título VI del libro IV–, el arrendamiento de obra ha de ser por ajuste o precio alzado. También el artículo 1.544 habla de precio cierto, y ya sabemos el alcance que ha de darse dentro del C. c. a esta expresión atendiendo al artículo 1.273 del mismo Cuerpo legal. Sin embargo, es obligado reconocer que el precio no ha de venir fijado siempre a forfait" en el contrato que anotamos. Las actuales inestabilidades monetarias han retraído aún más la contratación a precio alzado. Se impone una rectificación periódica de prestaciones tanto en los contratos de ejecución sucesiva como en los de ejecución a plazo relativamente largo. Estas rectificaciones, previstas o no contractualmente, casi siempre desembocan en pretensiones procesales. Por ello, la moderna contratación

[65] Puede afirmarse que la nueva Ley restringe extraordinariamente la admisión de actos o contratos de objeto no valuable. Véase el último párrafo del art. 9.

del arrendamiento de obra no conviene un precio total anticipado, sino un índice valorativo de unidades de obra o, simplemente, unas bases o directrices para el señalamiento del precio de la unidad de obra atemperado a los costes presentes de los distintos elementos o factores intervinientes en la ejecución de la obra [(66)]. Por consiguiente, estimamos progresiva y digna de recepción –por nuestro Derecho privado la advertencia contenida en el párrafo segundo del artículo 18 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales.

En cuanto a la mercantilidad de este contrato nada ha de indicarse, pues su inclusión en este trabajo queda justificada en el propio anuncio de este concurso.

Expuestas estas simples notas preliminares, no son precisas las distintivas de otra clase de contratos.

B) Régimen fiscal.

a) Impuesto de Derechos reales.

El Reglamento, de este impuesto, en su artículo 18, se refiere a los contratos de ejecución de obra de todas clases; desarrollando el número XV del artículo segundo de la Ley rectora del mismo[67]. El gravamen consiste en el 0,75 por 100 del precio total convenido y cualesquiera que sean las personas que los otorguen su cuantía y la clase de documento en que consten. Este es el texto de su párrafo primero[68].

---

66 La revisión de los precios de las obras se acuerda por la Administración en razón del aumento de los costes de la mano de obra y de los materiales suministrados, lo que representa una mayor, retribución en el contrato estipulado, por la ejecución de las obras y por los elementos necesarios para ellas; siendo, por tanto, el carácter de este aumento de precio el mismo que tenía el fijado al hacerse la adjudicación y empezar a regir el contrato (Res. del T.C. de 10 de marzo de 1953).

67 Se delimita este contrato en el siguiente acuerdo gubernativo:
No figurando en una escritura que la sociedad constructora hubiese aportado los materiales, sin perjuicio de que por la Oficina liquidadora se efectúe la investigación concerniente a este extremo, no puede estimarse efectuada transmisión alguna de dominio en cuanto al casco, máquina, caldera y demás materiales de construcción, lo que impide que pueda girarse liquidación por transmisión de bienes muebles, quedando reducidas las estipulaciones convenidas a un contrato de ejecución de obras (Res, del T.C. de 17 de abril de 1951).
En sentido análogo la. Res. del T.C. de 4 de mayo de 1954, que niega la existencia de contrato mixto por no quedar probado el suministro de materiales.

68 La exención por el Impuesto de Derechos reales del contrato de ejecución de obras en razón de la falta de forma escrita, motivó se dictaran resoluciones como las que a continuación se extractan:
Justificada la existencia de certificaciones de las obras ejecutadas para llevar a efecto los pagos a cuenta que reciban los contratistas, quedan fijadas por escrito, con la conformidad de ambas partes contratantes, la existencia de la obra y sus precios unitarios, y, por tanto, en forma escrita el cumplimiento del contrato, lo cual, en unión de los fundamentos precedentes, excluye la posibilidad de aplicar la exención por este Impuesto (Res. del T.C. de 25 de noviembre y 19 de diciembre de 1950).
Es bastante una notificación de adjudicación de obras para la exacción del Impuesto de Derechos reales, pues pone de manifiesto ha existido una convención expresamente consignada por las partes contratantes, pues refleja en la adjudicación de las obras que presupone unos trámites necesarios, de carácter oficial, para llegar a esa adjudicación (Res. del T.C. de 27 de enero de 1953).
En el acta formalizada por la Inspección Técnica del Timbre se hace solamente mención o referencia a una documentación concerniente a la construcción de armaduras, pero tal presunción no es admisible, dentro del régimen del Impuesto de Derechos reales, que requiere para que sea éste exigible, la existencia de un documento, cualquiera que sea su naturaleza, requisitos éstos que, con relación al caso concreto de que se trata, no aparecen cumplidos (Res. del T.C. de 12 de mayo de 1953).
El contrato mediante el cual una sociedad se obliga a recoger los pedidos a otra de un cristal determinado y a fabricar y entregarlos a su clientela, constituye un verdadero contrato de ejecución de obras, en el que concurren claramente sus condiciones esenciales de que el trabajo realizado, resulte incorporado a una cosa –en el supuesto actual de naturaleza mueble– produciéndola o transformándola en sus cualidades, y que sea, precisamente, dicha producción o transformación el objeto del contrato en el que hubo suministro de materiales cuya base está constituida por el importe del coste de fabricación del género, acrecentado con los gastos de carga, transporte y otros que puedan originarse por el envío, más el 34 por 100 de la diferencia favorable, si la hubiere, entre tal Importe y las cantidades abonadas por la clientela, sin que sea obstáculo para su tributación por el Impuesto de Derechos reales el que se haya celebrado por correspondencia, ya que la exención del impuesto dicho se refiere a las compraventas que en

En el párrafo segundo recoge una modalidad del contrato de ejecución de obra. Si el precio no fuere a tanto alzado –expresa– sino por unidad de obra, se fijará por el número de unidades de cada especie que se comprendan en la memoria o presupuesto, y la liquidación practicada en estas condiciones tendrá carácter provisional hasta que, por haberse terminado la obra, sea posible conocer el importe total efectivo de ella y girar la liquidación complementaria que proceda o efectuar la devolución del exceso.

Ha de citarse el artículo 51 de este Reglamento como complementario a efectos liquidatorios, que en nada altera el régimen fiscal que queda resumido.

b) Impuesto del Timbre.

El contrato de ejecución de obra, no es objeto de regulación específica por el Impuesto del Timbre en ninguna de las dos modalidades que aquí intentamos estudiar. Por consiguiente, queda sometido este contrato al régimen general.

Y refiriéndonos al puro contrato de ejecución de obra, indicamos que tanto si consta en documento público como en documento privado, queda gravado por la escala del artículo 15 de la Ley del Timbre; en el primer caso, por aplicación directa de este precepto; en el segundo, por remisión del artículo 190, primer párrafo, de la misma disposición legal[69].

La base reguladora del gravamen será el precio señalado en el contrato a tanto alzado o el resultante al liquidar por unidad de obra o de otro modo la realizada[70]. En esta segunda hipótesis el reintegro deberá ser correlativo a las liquidaciones parciales que el propietario y el empresario o contratista formalicen.

c) Contribución industrial.

a') Preliminar.

Al estudiar el régimen fiscal de este contrato hemos de incluir este tributo[71]. porque, en definitiva, actúa sobré el contrato en sí, y aunque esta imposición se justifique en méritos al beneficio presunto que el contratista obtiene con la ejecución –de la obró. El índice revelador de –la capacidad económica del contribuyente frente a este impuesto es el importe de la obra, ejecutada en cumplimiento del contrato estipulado. Pero, como al principio decimos, es tan íntima la relación del impuesto con la propia contra ración que creemos oportuno y aun justificado su estudio en este trabajo.

Hemos de distinguir previamente los contratos de ejecución de obras públicas de los de obras particulares.

b') Obras públicas.

Los contratistas, subcontratistas y destajistas directos de toda clase de obras públicas tributan al 1,50

el uso mercantil es corriente realizar por carta. (Res. del T.C. de 6 de noviembre y 11 de diciembre de 1951).
En sentido análogo la Res. del T.C. de 19 de octubre de 1954, por la que se declara que el beneficio tributario de los contratos por correspondencia, no puede hacerse extensivo a otros contratos como los de ejecución de obra.

69 Vid. "Contratos de construcción y venta de maquinaria con pago a plazos anticipados (en torno a los artículos 185 y 190 de la Ley del Timbre)", de RODRÍGUEZ CIRUGEDA, en Rev. de Derecho Financiero, junio 1951, págs. 39 y siguientes.

70 En la Ley de 14 de abril de 1955, véase la norma tercera del art. 9. También el art. 23.

71 En las tarifas vigentes de Contribución industrial, aprobadas por Orden ministerial de 19 de octubre de 1950, el epígrafe 1.088 es equivalente al antiguo 1.079 y el 1.089 al 1.080. El tipo de gravamen es, asimismo, del 2,60 por 100 en lugar del 1,50 por 100 que se menciona en el texto del trabajo. Ténganse presentes estas equivalencias en lo sucesivo.
Merece ser destacada la Res. del T.C. de 3 de diciembre de 1954 por la doctrina que establece en torno a los epígrafes 1.088, 11, 538 y 543 de las tarifas para la aplicación de la Contribución industrial, con ocasión del régimen por este impuesto de los contratos de obras, de arrendamiento de servicios y de suministros.
Vid.: "Los contratistas en la Contribución Industrial", de H. Rossy, Barcelona, 1952.

por 100 —más los recargos estatales y locales correspondientes– del volumen total de las contratas realizadas, sea cual fuere su importe. Quedan recogidos todos los supuestos de contratación escalonada o cedida de ejecución de obras públicas en el epígrafe 1.079, como vemos. Sin embargo, el epígrafe 1.080 menciona especialmente a los "destajistas que no lo sean directamente del Estado". Es decir, no es la calificación de pública que la obra merezca la que, en todo caso, ha de servirnos para discriminar sobre la aplicación de uno u otro epígrafe, ya que los destajistas indirectos de obra pública quedan incorporados al epígrafe 1.080. Sin embargo, entendiendo se trata de una mera y sola excepción, preferimos mantener la clasificación apuntada.

De acuerdo con el artículo 34 del Reglamento de este tributo, dicho porcentaje se aplica a compás de –las percepciones que el contratista efectúe como consecuencia de la obra contratada. La expresión "volumen total", que el apartado a) del artículo 1.079 contiene, equivale a "volumen íntegro", que certeramente apunta DRAKE Y DRAKE –Imp. Hac. pública, números 74–75, pág. 500–; en efecto, no es que la Contribución industrial se aplique sobre el importe total del contrato, se ejecute o no, sino que de dicho importe no se admitirán deducciones por ningún concepto, pues, al parecer, el legislador ya tuvo en cuenta los distintos conceptos que pueden contribuir a formar el precio del contrato.

c') Obras particulares. .

A esta clase de obras se refieren los epígrafes 1.079 y 1.080[72]. Comenzaremos por el último, pues es de aplicación previa o mínima. El empresario o contratista de obras particulares ha de tributar por el mero ejercicio de esta actividad y, sea cual fuere su volumen, por el epígrafe 1..080 abonando al Estado una cuota fija. Ahora bien, si las obras realizadas en el curso del período fiscal por excelencia –año– y en cada término municipal –se trata de un impuesto real y objetivo–, exceden de 250.000 pesetas, es aplicable el gravamen. previsto en el epígrafe 1.079, deduciéndose de la liquidación pertinente lo satisfecho por el 1.080. Indiquemos que está reñido con la más elemental técnica tributaria no gravar al contratista con 250.000 pesetas de obra ejecutada en el año, y, sin embargo, gravar al 1,5 por 100 al que realizó 250.000,01 pesetas, sobre todo teniendo en cuenta que la cuota mínima del 1.080 no ampara. en la mayor base de población más que 75.000 pesetas de obra verificada. (Las nuevas tarifas gravan el exceso sobre pesetas 250.000; queda recogida la reforma apuntada, por tanto.)

De lo hasta aquí dicho ya se desprende la necesidad de que el gravamen se aplique anualmente a esta clase de obras y, además, que sea en función de obras realizadas o ejecutadas, esto es, haya 9 no cobrado su importe el contratista. Este criterio eminentemente jurídico –devengo parcial de precio– ha de prevalecer sobre el material –percibo del precio–, si el referido tope pesetas 250.000– de incidencia en el epígrafe 1.079 ha, de responder realmente a las obras realizadas por el contratista en el curso del ejercicio.

Anota DRAKE Y DRAKE que al no citar el epígrafe 1.079 a "los destajistas que no lo sean directamente del Estado" quedan éstos sometidos a cuota. fija –la del epígrafe 1.080– exclusivamente, excedan o no de 250.000 pesetas las obras realizadas. Estamos, en principio, conformes con la inclusión de esta clase de. destajistas en el epígrafe 1.080 –contratan con otro contratista aunque sea de obra pública–, pero creemos debieran seguir idéntico régimen fiscal que los netamente de obras particulares: Sin embargo, ante el texto de dichos epígrafes hemos de coincidir con el criterio que sustenta dicho autor en su citada colaboración.

d') Forma del contrato.

De acuerdo con la regla primera para la aplicación de estos epígrafes, se entenderá que existe contrata cuando se ejerza alguna de las actividades en ella definidas, cualquiera que haya sido el procedimiento de

[72] La Res. del T.C. de 16 de octubre de 1954 distingue las contratas de ejecución de obras públicas y privadas.

formalizar la obligación. El propio epígrafe 1.079 insiste: "Cualquiera que sea la forma en que se verifiquen." Nada hemos de agregar ante tan rotundas advertencias – reglamentarias ""La ausencia de forma –contrato verbal– no vetará la aplicación de este gravamen, que para nada ha de atender a la forma, sino al ejercicio de esta actividad. En este sentido DUPLA ZABALZA –Imp. de la Hacienda pública, núm. 73, pág. 661–.

C) Indicaciones finales.

Este contrato de ejecución relativamente larga en su más importante aspecto –construcción de edificios–, consiente la aplicación del Impuesto de Derechos reales sin los trastornos o dificultades que se advierten en los supuestos de contratación en masa y rápida. Si, además, se tiene en: cuenta lo moderado del tipo de gravamen, convendremos en lo acertado del tratamiento por este impuesto del contrato de ejecución de obras.

Respecto al de Timbre podríamos llegar a análoga conclusión. No así en cuanto a la Contribución Industrial, cuyas alícuotas estimamos excesivas. Suponer en esta clase de contratos un 10 por 100 de benefició a favor del contratista y gravar, por tanto, con el 1,5 –por 100 el importe total del contrato, es conforme con el criterio que detrae un 15 por 100 de las llamadas rentas mixtas. Pero como a dicho tipo impositivo acompañan una serie de recargos estatales y locales cuya suma en el más favorable supuesto representa un porcentaje igual al expresado, resulta que la incidencia de todos los gravámenes dichos en la economía del contratista ya obliga a calificar de importante la –presión fiscal que sobre esta contratación recae[73]. Verdad es que si la comparamos con la resultante en el contrato mixto que estudiamos a continuación, es, todavía, benévola. Acaso sea, por tanto, conveniente una revisión de tipos de gravamen y, también, la unificación de ciertas liquidaciones periódicas por los expresados impuestos.

3. Contrato mixto de ejecución de obras con suministro de materiales.

A) Notas preliminares.

Estamos ante un, contrato que es mezcla, de otros dos: el de ejecución de obras y el de suministro. Si, como dice GARRIGUES, hay contrato mixto cuando concurren en un contrato único diversas prestaciones características de–otros contratos típicos;– el de ejecución de obras con suministro de materiales es un contrato mixto –vid., también, V. TUHR, "Tratado de las obligaciones", 1. página 175.

Al regular los contratos mixtos, indica el mismo tratadista, unas veces decidirá la prestación principal para atraer las normas propias del contrato dominante –teoría de la absorción– y otras será preciso combinar la aplicación de las normas de los diferentes contratos conjugados en el contrato mixto –teoría de la combinación–. Soluciones que coinciden con las posturas sustentadas por DE DIEGO, PÉREZ y ALGUER DE DIEGO se decide por el criterio de la absorción; PÉREZ y ALGUER se pronuncian por el de la combinación.

Vistas las doctrinas expuestas por las. autores, y que el Profesor CASTÁN resume en su citada obra —III, página 214–, nos decidimos por la teoría de la absorción, al entender que el contrato de ejecución de obra con suministro de materiales es, ante todo, un contrato de ejecución de obra, sin que a ello obste que el volumen más importante de la prestación del contratista para con el propietario lo constituya, precisamente, el material suministrado. Pero esta importancia. que pudiéramos llamar económica de una

[73] Examinamos la evolución cuantitativa de esta Contribución, según datos legales, en la Rev. de Derecho Mercantil, enero–febrero, 1951, págs. 147 y siguientes.

de las prestaciones de este contrato mixto, no desconoce la que jurídicamente corresponde al de ejecución de obra, por lo que éste ha de absorber al de suministro de materiales, confirmando su indiscutible carácter accesorio. Por ello, estudiamos dentro del contrato de ejecución de obras, el de ejecución de obras con suministro.

Valoradas de este modo las prestaciones que integran la total de este contrato mixto, nos remitimos a cuanto se indicó tratando del puro contrato de ejecución de obras respecto a sus elementos reales. Damos por reproducidas aquí las notas que allí consignamos.

B) Régimen fiscal.

a) Impuesto de Derechos reales.

El Reglamento de este impuesto conoce el llamado contrato mixto de suministro y de ejecución de obras en el párrafo tercero de su artículo 25. Lo somete a tributación al 2,25 por 100 del precio total convenido, cualquiera que sea la parte del mismo que se asigne por las partes contratantes al concepto de suministro y al de contrato de obras[74].

[74] La siguiente doctrina jurisprudencial, dictada en aplicación, del Impuesto de Derechos reales, delimita los contratos mixtos de referencia.

Figurando en el presupuesto formulado la indicación expresa de la maquinaria y motores y de que un tercio del precio se abonará al darse aviso de terminada la construcción, el contrato debe calificarse de ejecución de obras con suministro (Res. del T.C. de 4 de julio de 1950).

Para que el contrato mixto se liquide como compraventa de bienes muebles, es necesario que el contratista ponga la totalidad de los materiales, y al excluirse, en el caso de que se trata, el motor principal y la radiotelefonía, se destruye la posibilidad de darle tal calificación fiscal (Res. del T.C. de 23 de enero de 1951).

Para la existencia del contrato de obras con suministro, solamente se necesita que éste se presente en cualquier forma, siendo bastante la aportación de los elementos necesarios, y no exigiéndose que el suministro se refiera a la totalidad de los materiales de una obra, siendo, por lo tanto, insuficiente para alterar tal calificación el hecho de que la empresa constructora no suministre el hierro y el cemento (Res. del T.C. de 27 de febrero de 1951).

Ha de entenderse que la empresa constructora, pone la totalidad de los materiales, o que los suministra totalmente, en atención a que los armadores aportan determinados elementos u objetos que no constituyen parte integrante de la obra, la cual ha consistido en la construcción de un barco que puede estimarse como tal, aun sin necesidad de adicionarle los elementos expresados (Res. del T.C. 15 de julio de 1952).

El contrato estipulado tiene las características de un contrato de suministro por consistir en la entrega, en plazos sucesivos y mediante precio, de una pluralidad de objetos muebles a entidad que tiene a su cargo la ejecución de una obra pública, y que en dicho suministro va englobado el arrendamiento de servicios personales, como lo es el transporte de cosas, por lo que el contrato liquidado debe ser calificado como contrato mixto (Res. del T.C. de 13 de enero de 1953).

La compraventa simple se tipifica por el hecho de lanzar al mercado el vendedor mediante la oportuna publicidad, una oferta genérica de los productos en serie de su fabricación, limitándose la intervención del. comprador a un acto adhesivo de aceptación de tales ofertas, mediante la carta de pedido que, una vez conocida por el vendedor, constituye, en definitiva, el título de perfección y obligatoriedad del contrato para el adquirente, mientras que por el contrario, en el contrato mixto es el adquirente el que somete con carácter previo al ejecutante las condiciones y precios de la obra a ejecutar o de la elaboración de un determinado producto de especiales características, constituyendo la aceptación del último la expresión del titulo de perfección del contrato. Todo ello a efectos del Impuesto de Derechos reales y del artículo 18 de su Reglamento (Res. del T.C. de 16 de febrero de 1954).

El estudio, proyectos y construcción de la turbina especial y elementos accesorios de ésta, requeridos por las condiciones singulares de una central hidroeléctrica determinada, poniendo además el constructor todos los materiales necesarios para la maquinaria de que se trata, constituye por reunir todos los requisitos legales al efecto, el contrato mixto de obras con suministro de materiales y prestación de servicios personales a que se refiere el artículo 25 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales (Res. del T.C. de 23 de febrero de 1954).

Y en la Res. del T.C. de 15 de junio de 1954 califica de contrato mixto, esto es, de ejecución de obras con suministro, el de instalación de unos frigoríficos, poniendo los materiales, técnica y trabajos precisos hasta dejarla ultimada. La del mismo Tribunal, fecha 8 de marzo de 1955, niega esta calificación a ciertos contratos de publicidad que grava por el concepto de arrendamiento. (El Timbre sobre publicidad queda regulado en los arts. 49 y 50 de la Ley de 14 de abril de 1955).

Dicho tipo de gravamen es específico del referido contrato mixto, y creemos responde a una :,refundición ponderada de los dos tipos de gravamen propios del contrato de ejecución de obra –0,75 por 100–.y–del de suministro –3 por 100–. Es. decir, se supone que en el contrato mixto que estudiamos un tercio del precio total corresponde a ejecución de obra, y los dos tercios restantes a suministros de materiales. De este modo eludió el legislador que en cada liquidación hubiera de determinarse qué cantidad era imputable a remuneración de la ejecución de obra y cuál al precio de los materiales suministrados[75].

En el párrafo cuarto, el mismo precepto establece una excepción, y otra a esta misma excepción que implica la vuelta al régimen que acabamos de mencionar. Los contratos mixtos de suministro con ejecución de obras, se liquidarán –dispone– por el tipo de las compraventas si el contratista pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de obras[76]. Esta norma es acertada, pues si recordamos la noción caracterizadora del Contrato –de ejecución de obras y agregamos que el contratista ó empresario ha de suministrar la totalidad de los materiales, más que el contrato mixto dicho se da una transmisión de cosa futura. Antes de recoger la excepción a esta excepción, indiquemos que debió establecerse un tipo de gravamen especial para ésta clase de transmisiones en atención a la habitualidad del contratista en el ejercicio de estas actividades. Creemos debiera merecer un gravamen más benévolo que el estatuido para las transmisiones de bienes –3 y 6 por 100–[77].

[75] Sobre la ponderación de tipos impositivos en el que es específico del contrato mixto que se examina, vid. la Res. del T.C. de 1 de marzo de 1955.

[76] A continuación se extractan algunos acuerdos económico–administrativos en aplicación del referido precepto:
El tipo de compraventa de muebles será de aplicación a los contratos mixtos si el contratista pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de obras o productos análogos (Res. del T.C. de 4 de julio de 1950).
El contrato en cuestión no puede estimarse que sea de compraventa, aunque versara sobre un encargo de materiales catalogados por la sociedad transmitente, en cuanto a sus características esenciales, sino que la circunstancia de haberse estipulado plazos por semestres para la entrega de los aisladores adquiridos por..., excluye la posibilidad legal de calificar el contrato como tal compraventa, ya que exige una fabricación previa o especial para atender el pedido hecho por esta última sociedad a ..., lo que constituye específicamente, con relación al caso debatido, la ejecución o construcción total de una cosa mueble poniendo los materiales necesarios para ella, el cual acto es liquidable por el tipo de las compraventas de bienes muebles. En resumen: no se ha adquirido directamente un producto prefabricado, sino que ha existido un convenio para la fabricación de lo que era objeto del mismo pacto (Res. del T.C. de 10 de febrero de 1953).
En sentido análogo la Res. del T.C. de 19 de mayo de 1953. Y en la de 8 de junio de 1954 destaca que el contratista que realice las obras con suministro ha de aportar y costear todo lo necesario para la producción de la cosa y el adquirente de ésta limite sus obligaciones al pago del precio total estipulado.
Como indica BAS y RIVAS (Rev. de Derecho privado, mayo de 1953, pág. 447), no se califica de compraventa al contrato que estudiamos, sino que tributa por el tipo señalado a las compraventas.

[77] Fundándose en la aplicación del tipo de gravamen de las compraventas a los contratos mixtos que quedan estudiados, cuando en éstos se dan las circunstancias señaladas por la Ley, se ha intentado trasladar la exención de los contratos de venta por correspondencia, a los contratos mixtos de ejecución de obras con suministro de materiales antes referidos. La aplicación de la exención se ha condicionado a la calificación fiscal del contrato, por ejemplo:
Para calificar un contrato como de ejecución de obras con suministro de materiales, sería premisa indispensable la existencia de unas características especificas en el objeto u obra contratados impuestas o determinadas por la sociedad adquirente, constituyendo en definitiva su causa la realización a su completa satisfacción y con las condiciones y requisitos de antemano señalados de la obra o productos industriales encargados, circunstancias todas ausentes en el presente caso, pues se trata de maquinaria incluida en un catálogo editado para su distribución al público y al que, en definitiva, se refieren las máquinas objeto del contrato que se viene concertando, siendo independiente el que por carecer de existencias tenga que construirse posteriormente al convenio, pero como éste contiene manifestaciones en orden a la maquinaria encargada, forma de pago y plazos de entrega que alteran y modifican las previas ofertas de la sociedad vendedora contenidas en el catálogo general y en su carta primera, por lo que no ofrece características peculiares de los contratos por correspondencia, sino que tiene otra forma distinta y especial por razón de las condiciones en que fueron estipuladas, que al venir a alterar las condiciones de la oferta genérica contenida en los catálogos de venta al público expedidos por la sociedad vendedora, obligan en consecuencia a excluir

Ahora bien, agrega el párrafo cuarto mencionado, cuando la obra contratada haya de ejecutarse y. quedar con ello incorporada a una cosa que no sea de la propiedad del contratista, tributará por el concepto de contrato mixto, esto es, al 2,25 por 100[78]. Es decir, cuando la. obra a ejecutar se incorpore a cosa de propiedad ajena, esta circunstancia atrae la calificación de contrato mixto. Y asimismo, la habitualidad o no en el contratista es circunstancia determinante del tipo de gravamen aplicable, quede o no incorporada la obra contratada a cosa que sea propiedad del contratista. A esta última conclusión hemos de llegar visto el artículo 18 y, en particular, el párrafo sexto que presume la habitualidad en el contratista a falta de declaración especial. Es decir, el contratista no habitual queda sometido al 2,25 por 100, y el habitual, al 3 ó el 6 por 100, según se trate de muebles o inmuebles, y cuando la obra contratada quede incorporada a cosa que sea propiedad del contratista. Ya en este apartado hemos de expresar nuestra disconformidad con este criterio legislativo que hace de peor condición, fiscalmente hablando, al empresario, esto es, al que habitualmente realiza obras con suministro de materiales. No acertamos a explicarnos el mejor trato, tributario de la obra ocasional respecto de la obra habitual. A nuestro modesto juicio debe desaparecer la desigualdad, pero de mantenerse debe ser a la inversa: el contratista ocasional al 3 ó al 6 por 100, el habitual al 2.25 por 100. Verdad es, sin embargo, que atendido el régimen por Contribución industrial, el contratista de una obra con suministro ya es contribuyente por dicho tributo y todos han de ser habituales para el Impuesto de Derechos reales.

b) Impuesto del Timbre.

Damos por reproducido cuanto indicamos al tratar de este tributo en relación con el contrato de ejecución de obra sin suministro de materiales.

En cuanto a la determinación de la base que, a su vez, ha de señalar el importe del gravamen, se presenta el mismo problema que hemos –planteado también con anterioridad. Disentimos de SÁINZ DE BUJANDA que, al parecer, lo considera propio o exclusivo de esta modalidad del contrato de–ejecución de obra, el desconocimiento "a priori" del precio del contrato. En el contrato de ejecución de obra con suministro de materiales, creemos, puede darse el supuesto de precio a tanto alzado o por ajuste, y, por consiguiente, puede ser liquidado el importe del reintegro en el mismo acto de formalización del contrato. Y si, contrariamente, la prestación del propietario ha de ser en función de las unidades de obra realizada, sucederá, igual que en la otra modalidad que hemos estudiado, que el reintegró por Timbre habrá de aplazarse hasta la liquidación del contrato o hasta que se vayan verificando las liquidaciones parciales autorizadas –por propietario y contratista. El gravamen se girará sobre el importe de la obra y el de los suministros, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley del Impuesto y vista la homogeneidad. fiscal de ambas estipulaciones[79].

tal contrato del ámbito de la exención otorgada por el Impuesto de Derechos reales a los que se verifican por correspondencia (Res. del T.C. de 28 de octubre de 1952).

En sentido análogo, las Res. del T.C. de 15 de junio y 14 de diciembre de 1954. Y en la de 8 de junio de 1954, no se estima aplicable la exención del núm. 8 del. art 6 del Reglamento del Impuesto, por haberse dado con el pedido profusión de comunicaciones, solicitudes oficiales de divisas, formulación de presupuestos, etc.

[78] En Res. del T.C., fecha 15 de diciembre de 1953, se ha fundamentado que la excepción establecida por el legislador a la consideración o asimilación del contrato a efectos del tipo de gravamen fiscal que se discute, conforme al conjunto de los preceptos reglamentarios citados y a la nota cualificativa del contrato de ejecución de obras, exige la concurrencia de los siguientes requisitos: 1.º Preexistencia de cosa que esté comprendida en el objeto del contrato de que se trate. 2.º Que dicha cosa preexistente no sea de la propiedad del contratista. 3.º Que los trabajos y suministros del contratista se realicen en la cosa preexistente transformándola, reparándola, mejorándola o modificándola en sus cualidades esenciales o accidentales; y 4.º Que, por ello, la obra con el suministro correspondiente, quede incorporada a la cosa preexistente.

[79] En la Ley de 14 de abril de 1955, la base para regular el timbre se determina del mismo modo en los contratos de ejecución de obras y servicios y en los de suministro (Art. 9, norma tercera). Debe ser consultado el art. 23.

c) Contribución industrial.

El régimen de tributación por este impuesto de los contratos de ejecución de obra con suministro de materiales, no ofrece más variante respecto a la desarrollada para los puros contratos de ejecución de obra que la siguiente:

La regla quinta de las que encabezan los epígrafes 1.079 al 1.081 de las tarifas en vigor. de esta Contribución es del siguiente tenor: Cuando los contratistas de obras públicas o particulares, además de realizar la obra objeto de la contrata, vendan para ella artículos o materiales cuyo comercio se halle tarifado, vienen obligados a satisfacer la cuota de mayorista fijada en las tarifas de la Contribución industrial para la venta de los mencionados artículos o materiales.

La aplicación de esta regla siempre ha suscitado problemas complejos y, sobre todo, de notoria falta de equidad. "Vendan para ella artículos o materiales...", dice la regla. Un contratista de ejecución de obra puede limitarse a ejecutar la obra o a suministrar, en lugar de vender, total o parcialmente, los materiales necesarios para su realización. Ya sabemos que, jurídicamente, no es lo mismo suministrar que vender. Ya sabemos, también, que se ha acudido a esta hábil distinción pretendiendo dar un alcance justo a la regla que comentamos. Pero es que, en definitiva, nos repugna la idea de que un contratista "venda" para la obra a ejecutar. Si el contratista se ha obligado a realizar la obra facilitando los materiales precisos, es indudable que si él no los produce, ha de adquirirlos. Ahora–bien, supongamos –que los produce "o fabrica. En este caso tributará por Contribución industrial de acuerdo con los elementos fabriles empleados y porque, al fin, cuando se trata de esta clase de actividades la Contribución industrial se fija, únicamente, en la existencia de tales elementos como máquinas, hornos, talleres, etc., y no atiende para nada al destino de los productos fabricados o producidos. En cambio, supongamos que los adquiere. En esta hipótesis el contratista aporta pero no vende los materiales destinados a la obra. La Contribución industrial no grava las ventas, sino las reventas, el comercio. Y quien entrega los materiales incorporados a la obra ejecutada "vende", si acaso, la obra, pero no los materiales o artículos que perdieron toda su individualidad física y jurídica. Por otra parte, el contratista de obra, pública o particular, tributa, según anteriormente vimos, por–el importe de la contrata, esto es, por la suma del precio del arrendamiento de obra más el de los materiales o artículos facilitados. ¿No es injusto o, si se quiere, poco equitativo, gravarle además como mayorista por una venta que a nadie realiza y menos a revendedores como exigen las disposiciones reguladoras de este impuesto para clasificar como mayorista al contribuyente?

No obstante, ahí está el precepto y habrá que aplicarle con la benevolencia que sea posible. Es indudable que si el contratista ejerce dicha actividad. comercial; debe tributar como mayorista o minorista, según corresponda; pero, insistimos, no cuando los artículos o materiales que adquiera y suministre o entregue sean con destino exclusivo a la obra en ejecución que tenga contratada.

DRAKE REDONDO –"Hac. púb.", núm. 2, pág. 22– afirma: Es preciso suponer que esta regla obedece a una premura de redacción y que el criterio fiscal del Inspector evite una norma imposible de realizar en la práctica. No son precisas, por tanto, más consideraciones críticas.

(Redactado este trabajo leemos precipitadamente las nuevas tarifas de esta Contribución, que han de entrar en vigor el año 1951, y advertimos que la glosada regla ha desaparecido del nuevo texto. El legislador ha derogado una norma apenas aplicada de hecho para paliar sus desatinadas consecuencias.)

C) Indicaciones finales.

Tanto al desarrollar la tributación por el Impuesto de Derechos reales como por Contribución industrial, hemos anticipado nuestro parecer sobre los aspectos que creemos susceptibles de reforma. Sólo nos resta, por tanto, insistir en dichos puntos de vista. Lo haremos brevemente.

La regulación. del Impuesto de Derechos reales, aplicable a la contratación mercantil en general, debe ser o abstencionista o de gran flexibilidad. Admitimos que. en este contrato cabe la aplicación de este tributo dadas sus características de ejecución a plazo relativamente largo en su más importante manifestación: construcción de edificios. Pero, también, estimamos que el Impuesto no ha de olvidar que estos contratos responden casi siempre a actividad ejercida por una empresa; no en vano se les llama por la mayoría de los autores modernos "contratos de empresa", Y como es tradicional el trato tributario más benévolo de la contratación mercantil, no se nos alcanza existan gravámenes desiguales, y siendo para el contratista habitual el más desfavorable. Creemos, por consiguiente, debe desaparecer la habitualidad como presupuesto en la aplicación del impuesto; pero, de mantenerse, con efectos opuestos a los que la legislación en vigor dispone.

Y en cuanto a la Contribución industrial, ya no cabe la crítica desfavorable, vistas las tarifas que regirán a partir del día 1.° de enero de 1951.

CONTRATO DE PERMUTA

1. Nota preliminar.

Como dice GARRIGUES, no es frecuente este contrato en el comercio. El C. de c. en su art. 346, previene: Las permutas mercantiles se regirán por las mismas regias que van prescritas en este título respecto de las compras y ventas, en cuanto sean aplicables a las circunstancias y condiciones de aquellos, contratos.

El citado tratadista indica que será mercantil la permuta de cosas muebles para revenderlas, bien en la misma forma que se permutaron o bien en otra diferente, con ánimo de lucrarse en la reventa –Curso, II, 1.0, pág. 160–.

2. Régimen fiscal.

En el Impuesto de Derechos reales hemos de destacar, el párrafo 7) del art. 24 de su Reglamento. Es del siguiente texto: En la permuta de bienes muebles abonará cada permutante el 3 por 100 del valor de los que adquiera. Para este Impuesto la permuta equivale a dos compraventas simultáneas y refundidas; es decir, no, existe transmisión del dinero representativo del precio. También en el art; 25, 2) de dicho texto reglamentario se advierte la posibilidad de un "contrato de permuta por suministro": ¿Constituirá una excepción al régimen de tributación del contrato de permuta? La expresión "compensación de otra especie" distinta del dinero no puede tener, a nuestro juicio, otra significación.

En el Impuesto del Timbre las entendemos sometidas al régimen general de tributación contenido en el art. 190 de la Ley [80]. En el art. 16, núm. 2, se advierte que en las permutas se regulará el Timbre del primer pliego de cada primera copia por el valor de lo que adquiera aquel a cuyo favor se expida el documento, deducidas las cargas cuya redención o cancelación deba hacerse por escritura pública.

Por último, la Contribución industrial sólo menciona tres supuestos de permuta. Uno, el cambiante en ambulancia de ropas y efectos, así recogido en el núm. 7 de su tabla de exenciones. Los otros dos se refieren a los "cambiantes de monedas"; los que efectúen estas operaciones en puestos ambulantes quedan, asimismo, exentos –núm. 8 de su tabla–; los demás sujetos a gravamen por el ep. 1.052[81].

[80] En la Ley de 14 de abril de 1955 se tendrán en cuenta: a) La norma segunda del art. 9 para determinar la base reguladora del Timbre aplicable; b) Los arts. 10 y sigs. para las permutas que se consignen en documento notarial, y c) El art. 17 para los que se formalicen en documento privado.

[81] Hoy, epígrafe 1.061.

De este tratamiento podemos extraer dos conclusiones: Una, que la permuta mercantil no es mencionada o conocida expresamente por las vigentes tarifas de la Contribución industrial. Otra, que al exceptuar los "cambiantes" que quedan aludidos, por la tácita asimila los vendedores con quienes realicen operaciones de permuta mercantil.

CONTRATO DE COMISION

1. Preliminar.

Define VICENTE y GELLA –ob, cit., pág. 46– el contrato de comisión como aquel por el cual una persona se encarga, mediante cierta retribución, de verificar en nombre propio, pero por cuenta ajena, deterlninada operación de comercio. Sin embargo, nuestro Código de comercio –art. 245– autoriza que el comisionista pueda desempeñar la comisión contratando en nombre propio o en el de su comitente.

También hemos de indicar ciertos preceptos de dicho Cuerpo legal que más adelante nos sirvan para extraer las oportunas conclusiones. El art. 2,73 obliga al comisionista a cobrar los créditos de su comitente en las épocas en que fueren exigibles; el 264 le prohibe dar a los fondos recibidos destino distinto del contractual mente previsto; el 268 le obliga a evitar la confusión de las mercaderías pertenecientes a distintos dueños; el siguiente le faculta a vender, en caso de alteración, los efectos que tenga en su poder; etcétera, etc.

2. Régimen fiscal.

Nos referiremos, primeramente, al Impuesto del Timbre.

El documento en que se formalice el contrato de comisión mercantil será, normalmente, privado y, por consiguiente, sometido á la norma general de tributación del art. 190[82]. Deben citarse dos resoluciones, una de la Dirección General competente–fecha 14 de marzo de 1933–y otra del T.E.A.C. confirmatoria de la anterior–fecha 28 de julio del–mismo año–. Se referían a contratos celebrados por una sociedad con sus agentes comerciales sin establecerse retribución fija. En efecto,estos contratos suelen estipularse señalando al comisionista su remuneración en función de las operaciones realizadas. Se declara inaplicable la exención prevista en la–ley rectora del contrato –de trabajo por–faltarla condición de que la retribución señalada no exceda de determinada cifra. También se sienta la doctrina de que el art. 16 de la Ley del Timbre, en cuanto prevé el caso de una mayor valoración o aumento deprecio que ha de producir una liquidación complementaria por este impuesto, es aplicable–dicen las resoluciones los documentos sujetos al Impuesto de Derechos reales y al timbre gradual del art. 15, por tanto. Es decir, no cabe aguardar a que finalice el ejercicio económico, y en vista de las comisiones efectivamente reconocidas, determinar el reintegro procedente; Consideran, en fin, tales documentos de objeto no valuable y sometidos a reintegro fijo de clase cuarta.

Los comisionistas de transportes obligados a llevar un libro especial por el art. 378 del C. de c. quedan citados en el apartado lercero del artículo 155 de la Ley del Timbre y en el segundo del 183[83]. En nada afectan a la contratación de la comisión mercantil.

Y ocupándonos de la Contribución industrial[84] y la Tarifa 1 de Utilidades hemos de indicar: que el tributo en primer lugar citado ha dejado de ser aplicado a los comisionistas por sus retribuciones desde el

[82] En la novísima Ley véase el art. 24, aplicable cualquiera que sea la forma documental de la celebración de este contrato.

[83] Vid. art. 39 (libros) de la Ley de 14 de abril de 1955.

[84] Vid.: "Aspectos tributarios de la comisión", por J. A. DRAKE y DRAKE, en Rev. de Derecho financiero, diciembre de 1952, págs. 571 y sigs.

día 1 de enero de 1947, según ley de 31 de diciembre de 1946 y Orden ministerial de 20 de febrero de 1947. Por ello, una somera mención de los preceptos antes aplicables y del actual trato fiscal.

El ep. 1.070 de las tarifas de 29 de octubre de 1941 se aplicaba en función dee las remuneraciones anualmente percibidas. Este epígrafe es de técnica impositiva similar a las escalas de gravamen de la Tarifa 1 de Utilidades,. ya que la cuota era progresiva hasta llegar a 50.000 pesetas anuales de comisión; en que pasaba a ser proporcional. Sin embargo, al ser traspasado este supuesto de gravamen a la órbita .de la Tarifa 1 de Utilidades se–les ha señalado un tipo fijo –e1 8 por 100– sobre la retribución que se estima neta –70 por 100–.

Eran principids fundamentales de la clasificación del eomisionista –los siguientes: El comisionista o agente comercial no puede, en ningún caso, ofrecer sus artículos a particulares. El comisionista ni compra, ni vende, sino que con exhibición de muestrarios o catálogos ó, por medio de anuncios o circulares, ofrece géneros ó efectos al "comercio" para que éste pueda realizar sus pedidos. El comisionista no puede recibir los géneros vendidos ni cobrarlos, ni rembolsar su importe. Por comercio se ha de entender no sólo el conjunto o la clase vulgarmente denominada de comerciantes, sino a las empresas o establecimientos que para la venta o aplicación de los artículos ofrecidos los adquieren directamente de las fábricas o almacenes, según declaró la R. 0. de 8 de noviembre de 1930.

Hemos anotado las normas que anteceden porque aun no tributando en la actualidad los comisionistas por Contribución industrial, sigue teniendo interés delimitar esta figura fiscalmente, va que si alguien, so pretexto. de ejercer esta actividad, realiza otras gravadas por distintos epígrafes de dicho tributo, deberá ser sometido a imposición según corresponda.

También nos referiremos aquí a la exigencia de la regla 3.° para la aplicación de los epígrafes 1.079 y 1.080[85] de la Contribución industrial, que gravan a los contratistas de obras o servicios a entidades públicas o particulares y de suministros a Corporaciones de carácter público. En dicha regla se establece que para acudir a subasta, concurso o contrato de cualquier clase es condición indispensable que el interesado figure en matrícula en el epígrafe correspondiente o como comisionista del epígrafe 1.070, cuando la venta, suministro o servicio de que se trate suponga el ejercicio de industrias comprendidas en las tarifas de la citada Contribución. Concordante con ella es la 10; para la aplicación del repetido epígrafe 1.070, que sujetaba a tributación a los comisionistas; en esta última se disponía que en él estaban comprendidos los que tomen parte en subastas por cuenta propia o ajena,sin estar matricula dos en el concepto objeto de las mismas, siempre que éstas sean para suministro o servicio del Estado, Provincia o Municipio.

La crítica de estas normas podemos resumirla así, prescindiendo de prácticas administrativas cuya censura no es ya del caso desarrollar.

La actuación del comisionista sólo es posible en supuestos de venta, suministro o determinados servicios. Por ello, es acertada la concreción final excluyendo las contratas de obras.

El interesado siempre ha de ser el comitente, no el comisionista. Si el comisionista actúa en nombre del comitente –art. 247 del Código de comercio–, resulta injustificada dicha exigencia, pues, en verdad, el comisionista será .un verdadero representante o mandatario notarialmente apoderado para tan solemne contratación.

Si el comisionista actúa n nombre propio –art. 247 del Código de comercio– nos parece bastante que al acudir a la subasta, concurso, etc., baste justificar su condición tributaria de. comisionista; pero si llegara

[85] Hoy, 1.088 y 1.089, respectivamente.

a serle adjudicada la contrata –venta, suministro o servicio– tendría que figurar matriculado por tal concepto. Por consiguiente, creemos, que el comisionista nunca actuaría en nombre propio al contratar con el Estado, Provincia, etc.

Por todo ello, la justificación de tributar por el ep. 1.070 de !as tarifas de –la Contribución industrial no debió exigirse puesto que no puede darse la hipótesis prevista y sí, sólo, un refugio fiscal cómodo para desvirtuar exigencias mecánicas de los órganos administrativos. Así, por ejemplo, cuando se concurría a una subasta para adjudicación de una contrata de obras de construcción. ¿Dónde se le matricularía al constructor? ¿No existe epígrafe para tal actividad? Pues, al 1.070 como comisionista.

3. Conclusiones.

La actuación del comisionista es uno de los clásicos ejemplos en que, ciertamente, el Derecho tributario no puede aceptar la construcción que el Derecho privado le ofrece. Si se admitiera que el comisionista de venta pudiera tener en su poder las mercaderías, cobrar su importé, etc., no habría posibilidad de discernir cuándo actuaba por cuenta propia y cuándo por cuenta ajena; esto es, cuándo debería tributar como vendedor y cuándo como comisionista. Todas las garantías o seguridades documentales que se exigieran –contratos, resguardos de propiedad, etc.–, serían prácticamente insuficientes para impedir la evasión tributaria por tan ancho cauce.

Por ello es tan cicatera la regulación fiscal de esta actividad. Para el tributo es intrascendente al parecer actúe en nombre propio o ajeno, ya que nada indica sobre el particular. Pero atiende en cambio, a la tenencia de las mercaderías, al cobro de su importe, etc.

Teniendo en cuenta las muchas clases de mercaderías que en comisión suelen ser ofrecidas, ha de darse por seguro que el comisionista procurará siempre actuar tal y como exige el ep. 1.070 de las tarifas de la Contribución industrial, ya que el gravamen por la Tarifa 1 en las poblaciones de cierta importancia sería de elevada cuantía. Esto es, la actuación prevista y admitida por el Código de comercio quedará, de hecho, desconocida. El impuesto con su carga encauza o deforma una actividad privada. Con el Fisco hay que contar y cuando no es posible otro procedimiento que garantice sus intereses, su "status" prevalecerá al fin.

No sucede así cuando el comisionista es de. compra. La compra en sí nada supone para este tributo. Luego el comisionista podrá actuar. sin restricciones fiscales. Véase, por ejemplo, los epígrafes 1.063, 1.071, 1.072, 1.074[86], etc.

Respecto al Impuesto de Timbre acaso fuese aconsejable el gravamen especial de esta figura jurídica en función de la remuneración fija señalada o de la resultante al finalizar el primer período cuando fuese en función de operaciones realizadas[87].

[86] Hoy, 1.073, 1.080, 1.081 y 1.083, respectivamente.

[87] La Res. que a continuación se extracta, confirma no llegáramos a estudiar el Impuesto de Derechos reales como aplicable a este contrato.

La comisión mercantil no está típicamente comprendida entre los actos sujetos al Impuesto de Derechos reales y que únicamente en el concepto genérico de prestación de servicios personales (art. 1.709 del Código civil) coincidente a esto efectos con el contrato de arrendamiento de servicios (art. 1.544 del Código Civil) podrá ser considerado como contrato sujeto al impuesto, cuando se dieran los requisitos fijados en esos preceptos legales para la sujeción contributiva, o sea, cuando la prestación de los servicios personales, no ostentando carácter de permanencia y excediendo de 20.000 pesetas, se refieran a actividades profesionales por tiempo limitado u obra determinada (Res. del T.C. de 16 de febrero de 1954).

Y el art. 24 de la Ley del Timbre que entrará en vigor el día 1–1–1956, coincide en esencia con el parecer que expusimos el año 1950.

CONTRATO BURSATIL

1. Notas previas.

Según nuestro ordenamiento jurídico–positivo el contrato bursátil se diferencia de sus análogos por perfeccionarse o ejecutarse, en una Bolsa de –Comercio– .En este sentido el art. 64 del Código de comercio.

La doctrina enseña que las distintas clases de contratos bursátiles pueden construirse en torno a dos : fundamentales: comisión y compraventa. La intervención obligada en Bolsa del Agente mediador, trae aparejada la estipulación de un negocio de comisión. La transmisión de los títulos o mercaderías implica la de un negocio de compraventa. Así ha dicho GARRIGUES, con frase feliz, que la compraventa es el negocio de realización de la comisión bursátil.

El art. 74 del C. de c. es del siguiente tenor: "Todos, sean o no comerciantes, podrán contratar sin intervención de Agente de Cambio colegiado las operaciones sobre efectos públicos o sobre valores industriales o mercantiles; pero tales contratos no tendrán otro valor que el que naciere de su forma y les otorgare la ley común."

En su virtud, no son mercantiles las. operaciones no intervenidas por Agente mediador. Quedamos relevados de su estudio aquí, sobre todo cuando el Decreto de 19 de septiembre de 1936 y la Ley de 23 de febrero de 1940 que le ratificó, han dejado en suspenso la posibilidad de transmitir valores mobiliarios fuera de las Bolsas oficiales sin la preceptiva intervención de Agente mediador colegiado –Agente de Cambio y Bolsa, Corredor de Comercio o Intérprete de buques–, o Notario público[88].

Por otra parte, siendo privativa de los Agentes de Cambio y Bolsa la intervención en las negociaciones y transferencias de toda especie de efectos o valores públicos cotizables –artículo 100 del Código de comercio–, el contrato bursátil ha de ser, necesariamente, intervenido[89].

Tampoco hemos de mencionar las operaciones en firme y a voluntad y con prima, porque no constituyen supuestos especiales de gravamen en nuestro sistema tributario. Hasta los modelos especiales que existían para su imposición por Timbre desaparecieron a partir de la Ley de 11 de mayo de 1926.

2. Sobre mercaderías.

El artículo 67 del C. de c. menciona las cosas que pueden ser materia de este contrato, y en el número 5 incluye las mercaderías de todas clases. Sin embargo, en nuestra Patria, las operaciones con mercaderías no suelen efectuarse en las Bolsas establecidas. En cambio, la Bolsa de Berlín agrupa sus operaciones en dos secciones: la Produktenbörse (Bolsa de mercancías) y la Forldsbörse (Bolsa de valores), según indica VICENTE Y GELLA –Los títulos de crédito, página 401–; el mismo autor –Der. Mer. Comp., I, pág. 134– cita la de París, donde se separan ambas clases de operaciones.

Nuestras disposiciones fiscales, más atentas tal vez a las operaciones que realmente se efectúen, mantienen los siguientes criterios:

---

[88] Sin embargo, el T.C. en su Res. de 16 de febrero de 1954 admite lo siguiente: "Es indudable, dice, la sujeción al Impuesto de Timbre (art 190 de la Ley reguladora) de la transmisión de acciones en documento privado, ya que el artículo indicado somete a tributación los documentos privados que no tengan carácter mercantil y se refieran o tengan por objeto cantidad o cosa valuable.

[89] La novísima Ley del Timbre. de 14 de abril de 1955 dedica los artículos 13 al 16 para regular el gravamen de los documentos que se expiden en los supuestos de intervención de Agentes mediadores colegiados. Téngase, por tanto, en cuenta el nuevo régimen de esta contratación, que se caracteriza por la homogenización de los contratos bursátiles y, por tanto, por su sencillez calificadora.

El Reglamento del, Impuesto de Derechos reales, se refiere, exclusivamente, a los efectos públicos y a los valores industriales o mercantiles al establecer la exención recogida en el número siete de su artículo seis. La transmisión en Bolsa de mercaderías quedará sometida al régimen general.

La Ley del Timbre –artículo 22– cita, por el contrario, los efectos públicos, los valores industriales o mercantiles y las mercaderías al dar las normas de gravamen por dicho Impuesto. Equiparabilidad que alcanzaba a las ventas de mercaderías que se realizaran fuera de las Bolsas y sin intervención de Agente mediador oficial. En efecto, el artículo 185, que en otro lugar estudiamos, declaraba de aplicación, al, supuesto tributario por él previsto, la escala contenida en el artículo 22 mencionado anteriormente. Modificada la escala por la Ley de Reforma Tributaria de.1940, en cuanto a las pólizas de Bolsa, la identidad de trato fiscal se mantenía respecto a este impuesto por las operaciones realizadas en las Bolsas. Tal vez el legislador no se preocupó del tráfico de mercaderías en las Bolsas porque sabía no existía. Sin embargo, la ley de 17 de julio de 1947 ha creado una escala de tributación especial para las operaciones al contado sobre valores industriales o mercantiles no de renta fija y para las mercaderías: Actualmente la venta en Bolsa de mercaderías queda sometida a gravamen de cuantía bastante mayor –el séxtuplo– a la tributable por el artículo 185.

El mismo legislador no fiscal también desdeña las operaciones obre mercaderías cuando prohíbe o, mejor, suspende la contratación de operaciones a plazo en sus diversas modalidades; se refiere sólo a los "títulos mobiliarios". Y cuando exige la preceptiva intervención de las operaciones por Agente mediador colegiado o Notario público –Decreto de 19 de septiembre de 1936 y Ley de 23 de febrero de 1940–, asimismo se refiere a los valores mobiliarios exclusivamente.

Si las operaciones bursátiles con mercaderías llegaran a realizarse, sería necesario enfocar con criterio único el régimen fiscal. Iguales son las razones que en uno y otro tributo pueden aducirse, bien para establecer un trato diferente respecto de los valores mobiliarios, bien para someterlas a igual gravamen que los títulos[90].

3. Al contado.

A) Preliminar.

El C. de c. define la operación bursátil al contado como aquella que ha de consumarse el mismo día de su celebración, o, a lo más, en el tiempo que medie hasta la reunión siguiente de Bolsa. – Se trata, como vemos, de un–contrato de ejecución inmediata. Las prestaciones –cosa y precio– tienen lugar nada más perfeccionarse la estipulación.

En la actualidad es la única operación admitida. La ley de 23 de febrero de 1940 prohibió la contratación de operaciones a plazo en todas las modalidades. Y es que, pretendiendo desterrar de las Bolsas las operaciones de neta especulación, era preciso autorizar las al contado exclusivamente.

B) Régimen fiscal.

A esta clase de operaciones, entre otras, se refiere el núm. 7 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales para declararlas exentas de gravamen, como antes hemos indicado.

A ellas se refiere también el segundo párrafo del art. 22 de la Ley del Timbre. El documento principal –la póliza– queda sujeta a timbre gradual; el art. 128 de la Ley Larraz autorizó el aumento de la cuantía

[90] En la nueva Ley de Timbre se mencionan las mercaderías con los fondos públicos y valores industriales y mercantiles, en cuanto la contratación quede intervenida por Agentes mediadores colegiados. Sin embargo, en la tarifa (núm. 9) se establecen diferencias cuantitativas del gravamen aplicable.

del Timbre; la 0. M. de 18 de abril de 1941 señaló el reintegro. La Ley de 17 de julio de 1947 ha modificado nuevamente la escala del art. 22 de la Ley del Impuesto, creando en su lugar tres: Una para los fondos públicos que vuelvan a ser gravados de acuerdo con los tipos anteriores a la reforma de 1940, excepto el último –exceso sobre un millón de pesetas–, que se dispone sea de 1,50 por cada 10.000 pesetas en lugar de 4,50. Otra para los valores industriales y mercantiles de renta fija idéntica a la estatuida en la Ley Larraz. Y otra, para los valores mercantiles e industriales no de renta fija y las mercaderías con tipos de gravamen dobles a los de la anterior. Las razones que pudieron aconsejar al legislador a llevar a cabo esta reforma son fácilmente adivinables. De todas formas, el reintegro se fija en función de la cuantía efectiva dé la operación[91].

Un documento más exigido por esta clase de operaciones es el vendí, esto es, el que entrega el vendedor al Agente para que realice la venta. Su gravamen se regula de acuerdo con el valor efectivo de la operación y la escala queda recogida en el tercer párrafo del citado art. 22 en cuanto a los fondos públicos, ya que para los valores industriales y mercantiles y mercaderías se ha modificado la escala por la citada Ley de 17 de julio de 1947, triplicándola.

Los comentaristas de este Impuesto copian una Memoria de 8 de noviembre de 1901, siendo Ministro él Sr. Urzaiz, en la que le justificaban estos documentos "porque en realidad la mediación de un Agente entre un vendedor y un comprador que no llegan a conocerse, tiene que dar lugar a dos contratos, uno de compra y otro de venta". SÁINZ de BUJANDA llega a pronunciarse por un tratamiento fiscal uniforme respecto de la póliza y el vendí. La uniformida del trato tributario –timbre proporcional sobre la base máxima de la imposición gradual– de la póliza y el vendí nos parece admisible, no así la igualdad de trato que pudiera proponerse invocando el argumento contenido en dicha Memoria ministerial. No existen dos contratos como si dos transmisiones de efectuaran. Si se transmitiera por el vendedor al Agente y por éste, a su vez, al comprador, sería razonable dicha igualdad, pues él vendí y la póliza cumplían función económica y jurídica idéntica. Pero, constituyendo el contrato bursátil, como ya hemos indicado, otros dos refundidos –comisión y compraventa–, el vendí formaliza el primero y la póliza el segundo. Por consiguiente, el gravamen de ambos documentos ha de ser distinto aunque, si se quiere, de igual índole.

Otro documento exige la contratación bursátil. Nos referimos a las llamadas notas de intervención de operaciones por los Agentes oficiales de mediación. Quedan citadas en los párrafos primero y octavo del art. 22, varias veces mencionado. Su gravamen es fijo, sea cual fuere la. cuantía de la operación que se haya intervenido[92].

C) Indicación final.

El régimen fiscal de estás operaciones está perfectamente delimitado en las disposiciones que hemos citado. Por ello, sólo restan unas consideraciones finales sobre una exigencia de la Ley del Timbre, que trastorna o altera supuestos de regulación reservada a disposiciones no tributarias. Aludimos al empleo inexcusable de modelos oficiales de pólizas y a las consecuencias de un reintegro deficiente. Los arts. 23 y 25 de la Ley del Timbre niegan eficacia al documento que no reúna todos los requisitos señalados en el artículo 22. Su texto no puede ser más rotundo: "no se les reconocerá validez alguna por los Tribunales",

[91] Las pólizas de Bolsa correspondientes a la suscripción de valores mobiliarios, cuando el valor de los títulos y la posible prima de emisión son desembolsados parcialmente en el momento de la suscripción, han de tributar por el art. 22 de la Ley del Timbre teniendo en cuenta el valor efectivo de la operación, con independencia de que el desembolso sea total o parcial (Resolución de la Direc. Gral. del Timbre de 10 de febrero de 1953).

[92] La exigencia del reintegro en las notas indicadoras de la intervención de agentes mediadores está ajustada a la Ley, cualquiera que sea la forma de hacerse constar (Acuerdo de la Direc. Gral. del Timbre de 6 de abril de 1951).
Vid. en la nueva Ley de Timbre los apartados 3.º y 4.º del art. 14.

"ni podrán producir ninguno de los efectos para que están establecidos" y "considerándose nulas y sin ningún valor" son expresiones contenidas en dicho precepto. Análogas son las empleadas en el art. 25.

Decididamente nos mostramos contrarios a este criterio legislativo. Una ley fiscal no debe regular campos a ella extraños. Deba o no presidir nuestro ordenamiento jurídico el principio de libertad formal, este aspecto no debe ser regulado en disposiciones de alcance fiscal. Es más, ni las disposiciones legales de índole privado deben incorporar a sus preceptos cautelas tributarias. Sagrados son los postulados de la imposición fiscal y por todos han de ser acatados, pero la eficacia de un contrato no puede estar ligada o en dependencia con el cumplimiento de una norma fiscal. Si el contrato, sea cual fuere, se consuma voluntariamente por las partes, el incumplimiento de la disposición fiscal no surgirá y quedará inobservada. Si, por él contrario, la ejecución del contrato tiene lugar previa excitación del órgano jurisdiccional, ¿para qué negar valor o eficacia al contrato estipulado incumpliendo la norma fiscal?; ¿no bastará encomendar a los propios Tribunales vigilen la observancia de las disposiciones que regulan el sistema tributario?

Por todo ello, aplaudimos la orientación de nuestra jurisprudencia, qué, como anota RODRÍGUEZ CIRUGEDA –ob. cit., pág. 102–, se ha mostrado harto remisa en aplicar dichos preceptos en sus términos literales. El legislador recientemente –17 de julio de 1947– ha recordado la obligación de extender los documentos mencionados en el art. 22 de la Ley del Timbre en los efectos timbrados especiales que a este fin expende el Estado.

También hemos de referirnos a la redacción del núm. 7 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales. La práctica administrativa, por todos consentida, reconoce la exención de todas las operaciones intervenidas por Agente de Cambio y. Bolsa y Corredores oficiales de Comercio, aunque recaigan sobre valores mobiliarios no cotizables oficialmente en Bolsa. Más el precepto otra cosa indica en recta y lógica interpretación del mismo. Por, ello creemos conveniente se redacte nuevamente y, en su caso, se establezca la, exención de toda operación transmisiva de valores mobiliarios en cuanto sea intervenida por dichos Agentes fedatarios, aunque no nos parece razonable que la exención fiscal se funde, exclusivamente, en la intervención de un mediador oficial, sobre todo cuando se niega a las transmisiones otorgadas ante Notario público–vid. acuerdo de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 27 de abril de 1941, y el opúsculo de quien le promoviera, titulado "La transmisión de títulos valores al portador por documento público"[93].

4. A plazo.

A) Preliminar.

Hemos de estudiar brevemente las operaciones bursátiles a plazo, ya que la ley de 23 de febrero de 1940 ha prohibido, "mientras no se disponga. lo contrario por ley", dicha modalidad de contratación. Verdad es que la entrecomillada salvedad, o ha de entenderse implícita en cualquier disposición, o anuncia la vigencia temporal de la norma prohibitiva; podemos, por tanto, estimar solamente suspendidas dichas operaciones.

Los negocios a término, define VICENTE Y GELLA–ob. cit., página 409–, son aquellos en que se ha pactado un plazo para la ejecución de las prestaciones recíprocas. Por consiguiente, agregamos nosotros, la simultaneidad de las prestaciones sigue dándose, ya que se aplaza la total ejecución del contrato bursátil. En este sentido, el C. de c., por el núm. 3 de su art. 76.

De esta somerísima noción ya se desprende la necesidad de que la operación a plazo se formalice en dos documentos: uno para el vendedor y otro para el comprador.

[93] No se consiguió en el texto que aludíamos al señor Verdaguer.

Por otra parte, el Agente puede actuar en nombré propio, aunque, claro está, por cuenta ajena. En este supuesto es necesario proveer al Agente de documento con el que pueda justificar la operación encomendada, y, en su caso, repetir contra el comitente, pues el art. 101 del C. de c. le hace responsable de la entrega de los efectos al comprador y del pago del precio al vendedor. Esta hipótesis queda prevista en el art. 77 del C. de c.

En el momento de la ejecución de este contrato bursátil ha de tener lugar la entrega de los títulos, esto es, la consumación "in natura".

También hemos de mencionar aquí la llamada operación a diferencias. Se trata de negocio aplazo de carácter diferencial. Al llegar a la consumación del contrato se efectúa la correspondiente compensación y el Agente recibe o abona las diferencias, que resulten. Para ello la Junta sindical fija un cambio regulador con arreglo al término medio de cotización en el último día. El pago de estas diferencias puede tener lugar en metálico o en valores de cotización oficial, y, por tanto, de fácil realización. Esta modalidad del contrato a plazo la admite el Reglamento de 12 de junio de 1928, que rige la Bolsa de Madrid.

B) Régimen fiscal.

En cuanto al Impuesto del Timbre, damos. por repetidas las indicaciones insertas en la operación al contado.

El Impuesto del Timbre se ajusta en su regulación al desarrollo documental de esta clase de operaciones. Así, el párrafo quinto del art. 22 dispone que las operaciones a plazo, cuyas pólizas serán siempre dos, una para el vendedor y otra para el comprador– vid. el párrafo tercero del art. 34 del Reglamento de este tributo en el mismo sentido–, se gravarán conforme a la escala que a continuación contiene, sirviendo de base el valor efectivo de la operación. Como estas operaciones estaban prohibidas, la ley de 16 de diciembre de 1940 no se ocupó de la modificación de dicha escala impositiva.

En su párrafo séptimo este precepto se refiere a "las pólizas que los Agentes mediadores en las operaciones a plazo deben recibir de sus comitentes, cuando callen los nombres de éstos", y dispone se reintegrarán con timbre de 0,25 pesetas, considerándolas como segundas o terceras de la respectiva póliza principal. Esta norma enlaza con el art. 35 del Reglamento del Impuesto.

Llegado el momento de ejecución. del contrato en sus recíprocas prestaciones, se efectúa la entrega de valores, y la Ley del Timbre asimila totalmente esta transmisión, a la que tiene lugar en las operaciones al contado. El párrafo 10 del artículo que estudiamos previene: las entregas de valores que se hagan por consecuencia de operaciones a plazo se considerarán, a los fines de esta ley, como operaciones al contado, siéndoles aplicable la escala y lo demás dispuesto sobre las mismas. Esto es, indicamos nosotros, el cumplimiento del contrato a plazo exige reintegro independiente del que motivaron las entregas interinas de los valores al perfeccionarse la operación a plazo. Si no existe entrega de valores, ni parcialmente siquiera, estamos ante la operación a diferencias que a continuación reseñamos.

Cuando la operación a diferencias se consuma mediante entrega de valores estamos, como hemos dicho, en el supuesto inmediato anterior. Ahora bien, cuando la compensación no produzca entrega de valores es de aplicación el párrafo octavo del art. 22, varias veces citado. Las pólizas de operaciones para extinguir o reducir otras hechas a plazo, mediante compensación, se extenderán en los efectos timbrados correspondientes con reintegro de 0,50 pesetas, lo mismo si son de compra que de venta. El art. 36 del Reglamento del Impuesto es su concordante.

En este aspecto vemos cómo el tributo atiende a la entrega material de los valores; distinguiendo entre compensación con abono del saldo en metálico o en títulos. La liquidación de la operación a plazo, que en

el campo jurídico–privado tiene idéntica naturaleza o significación, en el jurídico–fiscal ofrece dicha diferencia innegable y justificada desde este ángulo.

C) Indicación final.

Existiendo para estas operaciones las mismas exigencias y formalidades que para las estipuladas al contado, omitimos el reproducir aquí cuanto se indicó anteriormente en apartado análogo.

Solamente anotamos cómo las disposiciones fiscales recogen la real operativa de los contratos bursátiles a plazo y, por consiguiente, coadyuvan al desarrollo documental previsto en las normas de índole mercantil.

5. De doble.

A) Preliminar.

El artículo 60 del Reglamento de la Bolsa de comercio de Madrid define este contrato–que algunos autores llaman "reporto" castellanizando audazmente vocablos extranjeros como "report", "riporto", etc.–, diciendo que consiste en la compra al contado o a plazo de valores al portador, y en la reventa simultánea a plazos y a precio determinado a la misma persona de títulos de la misma especie.

De esta definición, apunta el profesor GARRIGUES, podría deducirse que esto contrato es una combinación de un negocio de compra con otro de venta, es decir, seguimos copiando, de la simple yuxtaposición de dos contratos de compraventa, uno al contado y otro a plazo generalmente, realizados por las mismas personas. En este sentido VICENTE Y GELLA–"Der. Mer. Comp.", II, pág. 112–. Otras posturas se mantienen explicando su naturaleza jurídica, pero si no olvidamos la regulación de este contrato en nuestra Ley del Timbre, hemos de renunciar a su reseña misma.

Huelga indicar que a esta clase de operación bursátil alcanza la misma prohibición que a los contratos a plazo.

B) Régimen fiscal.

El Reglamento del Impuesto del Timbre–art. 34–indica: Para las operaciones llamadas dobles, formalizadas entre unos mismos vendedor y comprador, siendo el primero vendedor en la operación al contado y comprador en la de a plazo, y el segundo, comprador en la de al contado y vendedor en la de a plazo, los documentos necesarios son: las cuatro pólizas especiales que llevan dicha denominación, dos para la operación al contado y las otras dos para la de a plazo, relacionadas entre sí. Coincide sustancialmente con las notas antes recogidas.

Para las pólizas de este contrato rige la escala de las operaciones a plazo, bonificándose cada una mediante la aplicación del tipo de clase inmediatamente inferior a la que por su cuantía le correspondería en otro caso, excepto en la clase décima, en que no habrá el expresado beneficio. Así lo dispone el art. 22 de, la Ley del Timbre en su párrafo sexto.

6. Documentos no contractuales.

A) Enumeración.

Hemos de anotar el trato tributario de algunos documentos que se producen con ocasión de la contratación bursátil aunque no aparecen directamente vinculados a cada contrato en particular.

Bastará su enumeración, pues la función que cumplen se desprende de su misma denominación.

Siguiendo a SÁINZ DE BUJANDA, citamos: Notas de publicación, Notas de negociación de valores endosables y Denuncias para impedir la negociación de efectos.

B) Trato fiscal.

Notas de publicación.– Como son documentos sin contenido económico, sólo ha de afectarlos, el Impuesto del Timbre en su concepción actual[94].

Como indica el citado comentarista, estas notas exigidas por el artículo 78 del C. de c. no están gravadas por el Impuesto del Timbre. Son citadas por el art. 37 de su Reglamento, que exige san representadas cada una de las operaciones que comprenda por los documentos timbrados que el artículo 34 del propio Reglamento determina. Sirven, por tanto, de comprobación y distribución de operaciones gravadas.

Notas de negociación de valores endosables.– Llevarán Timbre de 0,50 pesetas, según determina el párrafo octavo del artículo 22 de la Ley de este Impuesto[95].

Denuncias para impedir la negociación de efectos.– Llevarán Timbre de 1,50 pesetas, previene el mismo precepto en su párrafo noveno[96].

7. Sugerencia.

Tal vez en esta clase de contratación mercantil, más que en ninguna otra, advirtamos la conveniencia de que el Impuesto de Timbre absorba totalmente los casos de gravamen por el Impuesto de Derechos reales con la ponderada modificación de tipos de gravamen. La contratación sobre valores mobiliarios de todas clases debe quedar exceptuada del Impuesto de Derechos reales. La más lenta gestión de este tributo –presentación del documento, liquidación, notificación, ingreso, devolución del documento, etc.– le impide adecuarse a las exigencias del tráfico en esta clase de títulos. Por ello, en el forzoso. traspaso de conceptos tributarios a que ha de llegarse en nuestro sistema fiscal –si ha de ser perfeccionado–, el Impuesto de Timbre debe recoger todos los supuestos de gravamen por el de Derechos reales, excluidas las transmisiones "mortis causa", relativos a los valores mobiliarios. La definición o el concepto del valor mobiliario y su exceptuación serían las únicas normas que el Impuesto de Derechos reales debiera contener en cuanto a las transmisiones "inter –vivos" de los aludidos títulos. El Impuesto del Timbre con su comprimida liquidación y exacción, no entorpece la contratación de los títulos–valores. Con esta orientación se reducirían los supuestos de gravamen meramente formal, conjugando el documento con la obligación en él consignada.

CONTRATO DE DEPOSITO

1. Breves notas previas.

El contrato de depósito mercantil está desapareciendo como institución autónoma. Poco a poco, el Derecho mercantil se va agrupando en ramos de, actividades lucrativas o comerciales. La Empresa caracteriza cada día más el tráfico jurídico–mercantil. Así vemos que operaciones típicamente civiles, como el arrendamiento a precio cierto, se van admitiendo como mercantiles en cuanto responden al ejercicio comercial de una empresa –vid. COSACK, Tratado, página 3–. Y el depósito se va escindiendo en

[94] No las menciona la nueva Ley del Timbre.

[95] La nueva Ley del Timbre las cita en el apartado 4.º, del art. 14 (tarifa núm. 58).

[96] Quedan mencionadas en el apartado 3.º del art. 14 (núm. 56 de la tarifa).

modalidades –depósitos especiales– propias de entidades como los Almacenes generales de depósito, los Bancos, etc.

Sin embargo, preferimos seguir la sistemática de nuestro Código mercantil y estudiar este contrato en términos generales, sin perjuicio de que al tratar de los contratos bancarios, por ejemplo, nos remitamos a lo que aquí expuesto queda.

Nada más ha de agregarse, pues a lo largo del desarrollo de su régimen fiscal nos hemos de ver obligados a exponer algunas notas caracterizadoras o delimitadoras de este contrato.

2. Régimen fiscal.

A) Impuesto de Derechos reales.

Según el Reglamento de este tributo –art. 27,1)– sólo el contrato de depósito retribuido queda gravado y siempre, sólo se consigne o reconozca en documento autorizado por Notario, funcionario judicial o administrativo.

Para el C. c., artículo 1.760, el contrato de depósito es naturalmente gratuito; en virtud de pacto puede ser retribuido. En cambio, para el C, de e., artículo 303, el depósito es normalmente remunerado; por pacto expreso en contrario puede ser gratuito.

Como vemos, por la retribución no podemos diferenciar el contrato de depósito civil del mercantil, ni, por consiguiente, afirmar que uno u otro está sujeto al Impuesto de Derechos reales.

Sigamos su exégesis. ¿Existe transmisión de depositante a depositario para que, en principio, se estime sujeto a dicho tributo este contrato? Contestemos. El contrato de depósito por el qué no se autorice al depositario a servirse, usar o disponer de la cosa depositada, creemos podrá ser retribuido únicamente de depositante a depositario, esto es, en el sentido previsto por nuestros Códigos privados. Mas en este supuesto no hay transmisión de propiedad el depositario recibe la cosa ajena con la obligación de guardarla y de restituirla –artículo. 1.758 del C. de c.– Con otras palabras, en el depósito regular no hay transmisión de propiedad de la cosa depositada, pues el depositario es un simple detentador precario, como afirma el doctor CASTÁN. ¿Pudo gravar el Impuesto de Derechos reales el depósito regular? Creemos que no. Y de someterle á imposición, ¿había de fijarse, precisamente, en que el depositante retribuyera o no al depositario su prestación de guarda o custodia? Aún más rotundamente negamos que el depósito en que existe retribución de depositante a depositario vaya a ser gravado por el Impuesto de Derechos reales.

Recojamos el parecer de los comentaristas de este tributo. SILVÁN –obra sobre este Impuesto, pág. 114– asegura: Los contratos de depósito retribuido constituyen una figura de contratación mercantil, ya que en Derecho civil el depósito es un contrato naturalmente gratuito. El motivo del que el Reglamento del Impuesto –agrega– equipare el depósito retribuido al préstamo, a efectos de liquidación por el tributo, consiste, como señalan los comentaristas, en que aquel contrato constituye frecuentemente una forma o manera de disfrazar el préstamo desde el momento en que se pacta una retribución que por sí sola es sospechosa.

BAS Y RIVAS –obra citada, I, página 297– nos dice: El contrató de depósito retribuido es análogo al préstamo, siempre que se trate del llamado "depósito irregular", qué permite al depositario consumir la cosa depositada. Más adelante pregunta: ¿Quiso el legislador gravar exclusivamente el depósito irregular retribuido? Y nos contesta: Ese contrato pudiéramos decir que es el "límite máximo" hasta donde se puede llegar dentro de la naturaleza jurídica del contrato de depósito. El "límite mínimo" –agrega–, implica el

recibir una cosa con la obligación de guardarla y devolverla, a cambió de cierta precio; pero eso no es, un préstamo –afirma certeramente–, a cuyo contrato se equipara el depósito por los tratadistas fiscales para justificar su tributación, presumiendo un contrato simulado. Desde el "límite máximo" al "límite mínimo" hay un abismo. No es la retribución –afirma, por último– lo que pueda disimular el préstamo, es la facultad en el depositario de disponer de la cosa. ¿Qué es lo que quiso el legislador? Parece –contesta– que, al aludir al depósito retribuido a continuación del préstamo, del reconocimiento de la deuda y de la cuenta de crédito, se quiso referir al depósito de cosa fungible de la que pudiera disponer el depositario.

Tiene razón BAS Y RIBAS, pero no se decide a afirmarlo que en su argumentación late. Seamos nosotros los que, acaso imprudentemente, consignemos qué se pretendió decir en el precepto fiscal objeto de glosa.

En el depósito irregular, el depositario pasa a ser deudor de género; esto es, adquiere la propiedad de la cosa que en depósito se le ha entregado. Hay transmisión. Queda incluido en la órbita del Impuesto de Derechos reales.

¿Por qué, entonces, el legislador se refiere al depósito retribuido? ¿Es lógico que en un contrato por el que una de las partes –el depositario– se sirve o usa de la cosa depositada, vaya la otra parte –el depositante– a "retribuirle", a efectuar una prestación más en su favor? Creemos, sinceramente, que no. ¿Qué ha sucedido, por tanto? Muy sencillo: Que nuestro legislador habla de depósito retribuido olvidando que la retribución en el depósito es de depositante a depositario. El, indudablemente, se refiere al supuesto extralegal, pero real, de retribución de depositario a depositante; esto es, al caso de depósito irregular, como nos decía, con tanto acierto BAS Y RIVAS. Esta figura –depósito irregular– sí es equiparable, económicamente al menos, al préstamo. Bajo un depósito irregular sí puede existir un préstamo. La cautela fiscal está justificada, pero desgraciadamente expresada.

De todos modos, no creemos que el pactar o no que el depósito sea retribuido vaya a fortalecer esa sospecha de simulación contractual. Y mucho menos en el sentido que cree SILVÁN, a no ser que entienda la remuneración en la dirección –depositario a de– positante– que nosotros apuntamos. Debiera atenderse, como señala BAS Y RIBÁS, a que el depósito fuera de cosa fungible, y que de ella pudiera disponer el depositario.. Sólo en este caso debería ser gravado el contrato de depósito por este tributo, sin que adelantemos nuestro parecer sobre él depósito mercantil concretamente.

B) Impuesto del Timbre.

a) Depósito administrado.

El artículo 187 del texto legal rector de este Impuesto [97] somete a gravamen los resguardos o. recibos, cualesquiera, que sea la forma y nombre que afecten, de depósitos en metálico, con interés o sin él, que no sean de cuenta corriente, y los de títulos, valores, efectos o documentos que, devenguen interés o den lugar al percibo de dividendos. A continuación señala cómo se ha de estimar la base impositiva y cuándo se han de aplicar las escalas que distinguen los depósitos unipersonales o indistintos, de valores nominativos, de los que no reúnan esta última cualidad.

Pasamos a comentar este precepto. Primeramente cita a los depósitos en metálico, con interés o, sin él. ¿Qué clase de depósito es? ¿Regular o irregular?

Comencemos por indicar que al emplear el vocablo "interés" está el legislador contemplando una prestación de depositario a depositante. No se refiere, así lo creemos, a la retribución de depositante a

[97] En la Ley de Timbre de 1955 se regulan especialmente los depósitos en empresas bancarias y de crédito: Los en cuenta corriente en el art. 29 y los de valores y bienes en el 34. Para determinar la base en los contratos de depósito véase el apartado 13 del art. 9.

depositario que prevé el artículo 303 del C. de c. Y admite el 1.070 del C. c. Hecha está advertencia, respondamos a la pregunta formulada.

Cuando se pacte sin interés entendemos se trata de depósito regular y cerrado. Pero cuando el depositante devengue un interés ya no creemos pueda ser calificado de depósito regular, pues siendo cerrado es inverosímil se pacte con interés a favor del depositante, y en él abierto no cabe que el numerario sea objeto del mismo.

¿Estamos, pues, ante un depósito irregular cuando sé convenga el devengo de interés a favor del depositante? Estudia GARRIGUES –curso, II, 1.°, página 270– la distinción entre el préstamo y el depósito irregular, indicando que el fin principal del depósito irregular es la seguridad, y que si se pacta algún interés es con carácter accidental y siempre insignificante. Más adelante amplía que será préstamo si la entrega se realiza con el propósito de favorecer al receptor y obteniendo un interés proporcionado a la ventaja que se concede por el hecho de transmitir el dinero por un tiempo determinado.

Teniendo en cuenta tan autorizado criterio doctrinal, y no olvidando que el Impuesto ha de aplicarse sin desdeñar, ni mucho menos, la real. entraña económica de la operación gravada, creemos que cuando el depósito en metálico sea con interés o, al menos, en un porcentaje que sensiblemente responda al de rentabilidad del dinero, estaremos ante un préstamo que, como tal, ha de gravarse en este Impuesto.

A esta conclusión creemos llega SÁINZ DE BUJANDA en su valiente obra –página 349– cuando asimila los depósitos cerrados de numerario a los de títulos que devenguen intereses. Es decir, entendemos nosotros, los depósitos de numerario que no sean cerrados –irregulares, por tanto– no están gravados por el artículo 187 de la Ley del Timbre[98]. He aquí, agregamos, cómo la ley fiscal refuerza o puede reforzar una distinción qué el Derecho privada lentamente elabora apoyándose en el artículo 309 del C. de c.,por el que se dispone se observen las reglas y disposiciones aplicables al préstamo mercantil, entre otros contratos, cuando el depositario pueda disponer de las cosas objeto de depósito. (Vid., también, el artículo 1.768 del C. e.)

Exceptúa expresamente de gravamen, según dicho precepto, al contrato de cuenta corriente. Cuando le estudiemos desarrollaremos esta simple cita.

A continuación se refiere el artículo 187, que comentamos, a los títulos, valores, efectos o documentos que devenguen interés. Aquí se recogen, por tanto, los resguardos de los depósitos administrados que quedaron excluidos del artículo 182. del mismo texto legal. La obligación de custodia se amplía comprendiendo otra subordinada o accesoria: la de administrar. Estamos ante el supuesto contemplado por el articulo 308 del C. de c., que más adelante citamos.

En el depósito administrado se advierte el elemento que más categóricamente puede dotar de carácter mercantil al contrato de depósito. Por ello, también, creemos que todo depósito administrado ha de ser retribuido. En este precepto, por consiguiente, queda recogido el contrato de depósito mercantil por excelencia:

b) Depósito no administrado:

El artículo 182 de la Ley del Timbre[99], en su párrafo segundo, se refiere a los, depósitos de algunos bienes que no devengan interés ni dan lugar al percibo de dividendo. Quedan gravados con timbre de clase

[98] Corrobora este criterio la siguiente norma:
Los resguardos de las imposiciones a plazo fijo deben reintegrarse, de conformidad con lo establecido en el art. 187 de la vigente Ley de Timbre, y no por el párrafo 1.º del artículo 190, en relación con el 2.º del 191, si la condición de indisponibilidad durante el plazo pactado en la imposición no es absolutamente rígida (apartado 5.º de la Orden ministerial de 16 de febrero de 1951).

[99] Vid. llamada (97) a pie de página.

7.ª los resguardes o cualquier otro documento que se dé por depósito de alhajas y efectos, análogos y de documentos, siempre que, reúnan dichas circunstancias. También advierte que el referido reintegro corresponde al resguardo extendido a nombre de un solo titular; si son varios los titulares, agrega, el timbre se multiplicará por cinco por cada uno de los titulares que excedan de cinco.

En este precepto parece referirse el legislador a los depósitos no administrados, esto es, aquellos en que el depositario sólo efectúa la guarda material de la cosa. El fin principal del contrato de depósito es la custodia de la cosa depositada –GARRIGES— y la custodia, indica VICENTE Y GELLA, no sólo implica la tenencia material del objeto, sino la realización de aquellos actos inherentes a la efectividad de ciertos derechos derivados de la misma. En efecto, el artículo 308 del C. de c. previene que los depositarios de títulos, valores, efectos o documentos que devenguen intereses –hipótesis opuesta al precepto fiscal que estudiamos– quedan obligados a realizar el cobro de éstos en las épocas de sus vencimientos, así como –también a practicar cuantos actos sean necesarios para que los efectos depositados conserven el valor y los derechos que les corresponden con arreglo a disposiciones legales.

Anotemos, por tanto, que el depósito de cosas, títulos o documentos que no devenguen productos –depósito simple– queda en dicho artículo recogido. Y queda gravado el resguardo a favor del depositante que contiene la individualización de las alhajas o, títulos depositados.

Indiquemos, también, que en este supuesto fiscal es intrascendente que el depósito sea o no retribuido.

Acabamos de referirnos a aquellos depósitos que no consienten ser administrados por la propia naturaleza de las cosas depositadas. Antes hicimos mención de aquellos otros que exigen ser administrados en buena y corriente práctica mercantil. Ahora vamos a estudiar el supuesto general de gravamen por Timbre de los contratos de depósito. Queda recogido en el art. 190 de la Ley reguladora, como precepto de aplicación subsidiaria, a todos los contratos de carácter mercantil y, además, por expresa cita del art. 191, que al determinar la cuantía del Timbre correspondiente menciona en la regla segunda a los "depósitos de cantidades o efectos que no tengan un tipo y conceptos fijados por esta Ley".

Al hablar de cantidades creemos alude al numerario. Nos remitimos a lo dicho tratando de los depósitos administrados.

Y en la palabra "efecto" hemos, de considerar comprendidas las mercaderías en. general, ya que el dinero y los títulos–valores quedan gravados en la forma que antes expusimos. Es decir, han de ser cosas objeto de comercio, como señala el art. 303 del C. de c., y no citadas con anterioridad en los arts. 187 y 182, segundo párrafo, de la Ley del. Timbre.

Por consiguiente, según este precepto, tributarán por Timbre los contratos de depósito en almacenes generales. El art. 193 del repetido texto legal menciona el depósito, conservación y custodia de los frutos y mercaderías que se encomienden a las Compañías de Almacenes, generales de depósito como una de las operaciones que principalmente les corresponde. Y, también, los documentos en virtud de, los, cuales los establecimientos dedicados a la guarda y conservación de muebles y efectos análogos o de análoga naturaleza contratan con los clientes la realización de los fines propios de tal industria, como declaró el Centro directivo y gestor de este tributo con fecha 23 de octubre de 1935.

c) Otras notas.

Para finalizar el estudio de este Impuesto hemos de hacer las siguientes indicaciones:

En el supuesto previsto por el art. 187 de la Ley del Timbre ha de entenderse recogido el depósito de los propios resguardos de depósito verificado en entidades bancarias. Así lo afirman SAINZ DE BUJANDA y RODRÍGUEZ CIRUGEDA. El autor en primer lugar citado distingue que la entrega de los resguardos se realice para que el depositario cobre los productos de los títulos en otra entidad depositados o para que

se guarden y administren. En este último caso sí ha de exigirse el gravamen del art. 187, pero no en el primero, porque la entidad bancaria realiza una mera operación mediadora en el cobro de tales rendimientos.

Hemos de indicar también que toda novación del contrato de depósito implicará nuevo reintegro del resguardo expedido. Los supuestos de modificación del depósito son de fácil enumeración atendida la doctrina general sobre esta materia.

Sólo por producirse con ocasión de la administración de los depósitos por las entidades depositarias, indicamos aquí que quedan sujetos al Timbre correspondiente a los recibos, las estampillas o notas de pagos realizados al titular o tenedor de los resguardos de los depósitos por los rendimientos de los títulos–valores depositados. Se trata, al fin, de un supuesto, más de recibo de cantidad.

C) Contribución industrial.

En nuestro afán de dar cierta amplitud a este trabajo y, sobre todo, de recortar fiscalmente contratos de índole mercantil, logrando para ellos características diferenciadoras de los civiles, citamos aquí el ep. 1.090[100] de las tarifas vigentes de la Contribución industrial. Por él se grava a los "almacenes o depósitos para la custodia y conservación de muebles, alfombras, esteras y cualquier otra clase de efectos". Este epígrafe, creado el año 1908 y objeto de varias modificaciones, somete a tributación a quien, como depositario, realiza las operaciones propias del depósito mercantil. Verdad es que la cuota es de naturaleza irreducible y que, por tanto, aun no desarrollando habitualmente tales actividades, ha de quedar gravado según dicho ep., vistos el art. 7 del Reglamento de este tributo y la doctrina mantenida que en otro lugar comentamos; pero, sin embargo, no creemos que esta advertencia, de pura cautela fiscal, signifique la sujeción de los contratos de depósito aislados, esto es, que no respondan a la reiterada realización de estas operaciones.

Consecuente con el carácter objetivo. que en este impuesto se advierte, el ep. citado comienza mencionando a los "almacenes o depósitos"; es decir, no señala a quiénes como depositarios e dedican a la custodia y conservación de cosas objeto de comercio. Ello ha dado lugar a que se gravaran por este ep. los almacenes o depósitos cerrados al público que sólo sirvan para la conservación de los géneros y surtido de un establecimiento incluido en la matrícula, como indica la base 17 de las Ordenanzas de esta contribución, cuando no se cumple esta condición. Indicamos que el comerciante que tributa por otro ep. de las tarifas de este impuesto, y que para la guarda, conservación y surtido–como dice la base 17–de su establecimiento tiene un almacén o depósito, no realiza ninguna actividad comercial, ya que se limita a la custodia de cosas de su propiedad. Además, no puede servir de índice de una mayor capacidad impositiva, puesto que está cerrado al público. Por tanto, debe quedar exceptuado para esta Contribución. Ahora bien, si en tales almacenes o depósitos el comerciante realiza operaciones distintas de las señaladas, es indudable que ejerce el comercio en otro local, llámese almacén, depósito, o establecimiento, y que debe tributar por las actividades que desarrolle, pero no retener un nombre–almacén o depósito–para atraer la aplicación del gravamen previsto en el epígrafe 1.090, reservado a los depositarios en el orden mercantil.

Es más, en su segundo párrafo se refiere a los industriales matriculados en otros epígrafes, y los grava con el 50 por 100 de la cuota siempre que se limiten a la custodia y conservación de artículos para cuya venta estén debidamente facultados. Según esta nota el industrial que se dedique a la venta de determinados artículos y, además, los custodie y conserve una vez vendidos, goza de dicha reducción por el almacén o depósito que a tal fin emplee. Es decir, la guarda, custodia o conservación es actividad

[100] Hoy, ep. 1.102.

relevante en el orden jurídico y fiscal cuando aparece desgajada de la propia relación dominical o posesoria con la cosa guardada, custodiada o conservada. La custodia y conservación de artículos propios no está recogida, ni mucho menos, en la Contribución industrial, ni tiene carácter independiente o sustantivo en el orden jurídico civil o mercantil. Para que dicha custodia y conservación tenga trascendencia fiscal ha de realizarse en cosa ajena. He aquí cómo en la esfera de este impuesto hemos logrado reiterar la caracterización del verdadero contrato de depósito.

3. Restitución del depósito.

El art. 306 del C. de c., primer párrafo, obliga al depositario a conservar la cosa objeto del depósito según la reciba, y a devolverla con sus aumentos, si los tuviere, cuando el depositante se la pida. La devolución de la cosa depositada provoca la extinción del contrato de depósito, pues, como con toda agudeza indica GIERKE, el contrato de depósito se muestra hoy como fuente de una obligación duradera –custodia– que no se ejecuta, sino que se extingue mediante la devolución de la cosa –GARRIGUES.

Pues bien, la devolución de la cosa depositada no constituye acto con trascendencia fiscal. Sin embargo, cuando la devolución se verifica a persona distinta de la que como dueño constituyó el depósito, tanto el Impuesto de Derechos reales–art. 24, 9) de su Reglamento–, como el de Timbre–art. 188, segundo párrafo, por extensión de la Ley reguladora–, califican el acto como transmisión de depositante a quien retire la cosa depositada.

Constituye caso particular de esta regla la devolución de la cosa depositada por varios a uno o a varios, pero no a todos ellos. En el Impuesto de Derechos reales –art. 13 de la Ley y 77 de su Reglamento–se presume que los depositantes que hayan constituido indistintamente el depósito son dueños por iguales partes, salvo prueba en contrario, de la cosa depositada. El Impuesto del Timbre, menos progresivo, viene a contener análoga norma, pero sin la salvedad de prueba en contrario que destruya dicha presunción. Huelga indicar que se liquidarán dichos tributos, en su caso, por las transmisiones operadas. Refiriéndose a las operaciones bancarias, la Dirección General ha declarado, por Circular del año 1949, que la cancelación de depósitos indistintos cuando la devolución de los valores depositados se haga a un solo titular o a varios, pero no a todos, se halla gravada por el art. 188 y primera de las escalas del reformado art. 22 de la Ley del Impuesto.

4. Indicaciones finales.

Debiera exceptuarse el depósito regular de tributación por el Impuesto de Derechos reales. Sólo el irregular puede gravarse, y en línea con el préstamo, pues económicamente tienen el mismo alcance y significación. No hemos de insistir en las consideraciones que, tratando de este impuesto, ya expusimos, por propia exigencia argumentadora.

A pesar de ser excepcionalmente gratuito el contrato de depósito mercantil –art. 304 del C. de c. , es lo cierto que la Ley del Timbre para nada atiende a la retribución pactada o exigida en determinación de la prestación fiscal correspondiente. Así, en el artículo 182 la cuantía del reintegro es fija, y sólo variable cuando el resguardo se extienda a nombre de varios titulares. En el artículo 187 se atiende a la cuantía del depósito. Y en el 191, al importe de lo depositado también. Es decir, el precio no es en ningún caso base para la determinación de la prestación al Estado por este impuesto. RODRÍGUEZ CIRUGEDA apunta que el precio podría constituir la base para el reintegro[101]. Nosotros, ante la posibilidad de falta de pacto

[101] El apartado 13 del art. 9 de la nueva Ley del Timbre señala la base para regular el reintegro de estos contratos distinguiendo los gratuitos de los retribuidos, pero estimando como mínimo siempre el 10 por 100 del valor de la cosa depositada. Solución mixta de las que se recogen en el texto.

determinativo, y, sobre todo, porque el Impuesto puede señalarse en función de la cuantía del depósito, pero sin desdeñar la retribución de corriente aceptación en esta clase de operaciones, creemos puede mantenerse el régimen actual.

En lo que sí estamos conformes con dicho comentarista es en la necesidad de reducir la actual carga por este impuesto. Su ejemplo relativo a los almacenes generales de depósito–pág. 473 de su obra–es concluyente.

La delimitación de la actividad que entraña el depósito mercantil respecto del depositario es perfecta en cuanto a las tarifas de la Contribución industrial. Quedan recogidas estas operaciones, y sólo bastaría apuntar su ejercicio profesional como un presupuesto más, de su imposición. Desde este ángulo es acertado su encuadramiento en la sección titulada "Servicios varios", aunque no dentro de la tarifa 5.°–Profesiones–, pues creemos que debe distinguirse la profesionalidad que caracteriza el ejercicio del comercio, del profesional como persona titulada o facultativa.

Una de las consecuencias que hemos de extraer de la tributación por Timbre de los contratos de depósito mercantil y, en particular, del criterio sustentado por la Dirección General, que tiene a su cargo la gestión de dicho impuesto, es calificar de depósito mercantil la operación de dicha clase que, encaje en el negocio a que se dedique habitualmente el depositario. Basta que el contrato pertenezca a la clase de los actos que constituyen el objeto propio de la industria del comerciante —GARRIGUES–, para que deba ser calificado de mercantil. Es indudable que a la misma conclusión podemos llegar en la aplicación de los tres requisitos contenidos en el art. 303 del C. de c., pero es también notorio que el ejercicio profesional de dicha actividad es determinante y suficiente para mantener dicha calificación.

Las consecuencias que consignamos al tratar de la Contribución industrial nos reafirman, asimismo, en la caracterización mercantil de éste contrato. Es consustancial para dicho tributo gravar actividades comerciales. Si después, delimita tales actividades sin ropaje calificativo con acierto, el paralelismo de los órdenes mercantil y fiscal será perfecto.

CONTRATO DE HOSPEDAJE

1. Idea previa.

Estudia GARRIGUES el contrato de hospedaje, y refiriéndose a su naturaleza mercantil indica que no es posible negar que este contrato es, en la gran mayoría de las veces, un acto mercantil realizado en serie organizada por empresas dedicadas a la industria de hospedería.

PÉREZ SERRANO –en su conocida monografía– también anota: que el verdadero hospedaje es mercantil, por cuanto responde a industria de intermediación ejercida profesionalmente y con ánimo de lucro. Al amparo del art. 2.° del C. de c. cabe dicha calificación.

Basándonos en tan autorizados criterios, insertamos aquí el régimen fiscal de este contrato no regulado legalmente, y sí, tan sólo, objeto de incidentales citas refiriéndose a la –responsabilidad del hostelero por los efectos que los huéspedes introduzcan en el establecimiento–arts. 1.783 y 1.784 del C. c. –y a la preferencia de los créditos de este contrato derivados–arts. 1.922 y 1.967 del mismo Cuerpo legal.

Tampoco es objeto de regulación especial en nuestras disposiciones de carácter tributario. Por ello, no dudamos en mencionar el trato de esta actividad por la Contribución industrial, procurando el mayor acopio de antecedentes.

2. Régimen fiscal.

A) Impuesto del Timbre.

En verdad este tributo no se refiere de modo especial al contrato de hospedaje. Su gravamen queda abandonado a las normas generales sobre contratación, que no mencionamos para evitar inútiles repeticiones[102].

Sin embargo, sí se ocupa de la tributación de ciertos documentos utilizados con ocasión de la existencia de contratos de hospedaje. Nos referimos a las llamadas "papeletas de movimiento de viajeros". Son documentos en los que se comunican a la Policía gubernativa la entrada y salida de viajeros por cada establecimiento de esta clase[103]. El art. 197, segundo párrafo, de la Ley del Timbre grava con especial móvil dichas papeletas, fijando su cuantía en función de la población donde radique el hotel o fonda; a tal efecto distingue entre Madrid y poblaciones de más de 50.000 habitantes y las demás. Huelga indicar que, exigiéndose estos partes a toda–clase de establecimientos–hoteles, fondas, casas de huéspedes, posadas, etc.–, a todos alcanza dicha obligación de reintegro.

También se refiere dicho precepto en su primer párrafo a los libros–registros de viajeros que los hoteles y similares están obligados a llevar. El gravamen es en función de la población y de la categoría del establecimiento.

Como vemos, para nada se atiende al volumen de los huéspedes en cada establecimiento. Son, al parecer, documentos tan desligados del propio contrato de hospedaje, que en ellos no tiene relevancia dicho dato.

B) Contribución industrial.

Hemos de ser breves, porque en paridad este tributo no alcanza a la contratación mercantil de hospedaje. Sólo faculta para contratar.

El grupo l.° de la sección 1.ª de la tarifa segunda de esta Contribución lleva la rúbrica: "Hospedería". Comprende los epígrafes 317, al 320[104]. Los dos últimos no hemos ni de citarlos, por ser notoria la improcedencia de su encaje en dicho grupo.

El epígrafe 317 menciona a los hoteles, fondas, pensiones, casas de viajeros y de huéspedes, y posadas y demás establecimientos no especificados en otros epígrafes que se caractericen por el alquiler de habitaciones con destino a hospedaje, sirvan o no comidas. El gravamen se regula en función de la población en que se ejerce la industria y del alquiler que se satisfaga al dueño del inmueble o del líquido imponible que figure en los documentos fiscales para tributación por Contribución Urbana cuando ocupe habitación propia o existan dudas sobre su exactitud.

Nos sugiere las siguientes indicaciones. El hospedaje para la Contribución industrial no lleva consigo el servir comidas. Es decir, para este tributo el contrato de hospedaje supone las siguientes obligaciones para el hostelero: suministro de habitación en las debidas condiciones–luz, agua, calefacción, etc.–y, si acaso, servicios de índole personal–sirvientes–. Así como la doctrina moderna–profesor PÉREZ

---

102 En la Ley del Timbre, que entrará en vigor a partir del día 1 de enero de 1956, el art. 41 regula el gravamen de los documentos propios de las empresas hoteleras.
La llamada "Póliza de Turismo" se encuentra fundamentalmente regulada en las Leyes de 17 de julio de 1946 y 3 de diciembre de 1953.

103 Se declara son recibos acreditativos de la entrega de documentos, los resguardos sellados por las Comisarías de Policía justificando la entrega de los partes de movimiento de viajeros (Acuerdo de la Direc. Gral. del Timbre de 29 de noviembre de 1951).

104 Hoy, los epígrafes 323 al 326. El epígrafe 323 de las tarifas de 19 de octubre de 1950, fue modificado por Orden ministerial de 3 de marzo de 1953.

SERRANO—ha superado la desintegración del contrato de hospedaje en otros varios–arrendamiento de cosas (habitación), arrendamiento de servicios (servicios personales), contrato de obra (comida) y contrato de depósito (efectos introducidos) la Contribución industrial mantiene –la concepción inicial por cuanto admite un contrato de hospedaje de alcancé parcial. Pero es que, además, no es sistemática, ya que en el epígrafe 318 cita a los paradores y mesones, esto es, agregamos nosotros, a los establecimientos que no sirven comidas, sino sólo albergue. No es, por tanto, el servir o no comidas prestación que decida sobre el encaje en uno u otro epígrafe, sobre todo si se tiene en cuenta que en el 317 se cita a las posadas que, inveteradamente, no sirven comidas.

En el sentido dicho la vigente ley de Arrendamientos Urbanos–art. 26 –expresa que, cuando se dé manutención, se tratará de contrato de hospedaje Y ya hemos de salir al pasó del criterio que entiende qué cuando no existe obligación de alimentar al huésped, 1a de encajarse la relación existente entre las de arriendo o subarriendo de habitación amueblada; creemos que se está ante un contrato múltiple, puesto que no sólo comprende el arrendamiento de la habitación, sino de otros servicios. Es decir, de aquella definición no puede deducirse que todo contrato análogo donde no exista manutención es de arrendamiento de habitación; cuando se presten los servicios antes citados, se dará un contrato que pudiéramos llamar de albergue distinto e intermedio entre el de arriendo de habitación amueblada y el de hospedaje.

También hemos de mostrar nuestra disconformidad con reconocer al alquiler eficacia indiciaria para la estimación de capacidad tributaria en la actualidad[105]. La legislación especial de arrendamientos urbanos ha escindido esta propiedad en dos grupos: edificios de reciente construcción y edificios antiguos, autorizando para los modernos alquileres sin tasa y limitando en los antiguos toda modificación cuantitativa de los precios de arrendamiento. Secuela obligada es la desigualdad que se observa en la tributación de dichos, establecimientos. Desigualdad agravada con la mayor afluencia de huéspedes, a los hoteles y similares situados en las zonas céntricas de las poblaciones–de alquileres moderados o exiguos–, en comparación con los radicantes en el ensanche –con alquileres mucho más altos–. Sería, necesaria una reforma que suprima o alivie esta desigualdad inicial en un impuesto de base presunta.

Como anota ALBIÑANA –rev. "La Acción Adm. y Fiscal", diciembre 1949, pág. 11–, cuando existan dudas respecto al alquiler o alquileres, debiera computarse el producto íntegro–no el líquido imponible–que conste en los documentos fiscales por Contribución territorial: (Redactado, este trabajo, las nuevas tarifas de este impuesto rectifican y mencionan la "renta íntegra" como computable a efectos de señalamiento del gravamen.)

3. Indicaciones fínales.

Sólo en obsequio a una cierta sistemática incluimos en éste contrato el epígrafe que encabeza este apartado.

Ya hemos hecho la crítica de la regulación por Contribución industrial de quienes realizan las actividades propias del contrato de hospedaje. Bastaría dedicar un epígrafe a la industria de hospedaje en su acepción doctrinal, y otro a la de albergue. Y, acaso, recoger para la fijación del gravamen la clasificación de establecimientos que la Dirección General del Turismo determina.

[105] La Orden ministerial de 3 de marzo de 1953 abandona la determinación de la prestación contributiva en función de los alquileres.

CONTRATO DE PRÉSTAMO

1. Plan.

Los llamados préstamos especiales –con garantía de valores cotizables, bancarios, mediante obligaciones, etc.– son los en mayor volumen requeridos por el tráfico jurídico–mercantil. Por este motivo estudiaremos separadamente el contrato de préstamos en general de los restantes; de los especiales ya mencionados, el préstamo bancario preferimos encuadrarle entre los contratos realizados por los Bancos. Y con afanes sistemáticos estudiamos aquí el préstamo a la gruesa, poco utilizado modernamente, y el facilitado en consideración a contratos de seguro de vida.

2. Préstamo en general.

A) Preliminar.

El C. de c. exige, para calificar de mercantil al préstamo que uno de los contratantes sea comerciante y que lo prestado se dedique a operaciones mercantiles –art. 311–. La crítica que merece este precepto ha sido ya hecha por los autores. Nos limitaremos a indicar que nuestro legislador del siglo pasado no advirtió que el préstamo tendrá, si se quiere, cierto carácter accesorio económicamente hablando en cuanto sirve o debe servir para la realización de operaciones comerciales de carácter principal; pero es indudable también puede constituir, y constituye, operación principal o exclusiva de determinadas Empresas que en las diferentes modalidades de este contrato encuentran el medio de desenvolver el objeto de su explotación. El préstamo para ser mercantil debiera responder al ejercicio habitual, profesional, por el prestamista de tal actividad. Y, por consiguiente, debiera ser retribuido encontrando la Empresa en el interés el producto de su explotación.

VICENTE Y GELLA concluye.– ob. cit., II, pág. 88–afirmando que el préstamo será mercantil cuando reúna cualquiera de las condiciones siguientes: 1.° Que se trate de operaciones de banca o que la especulación sobre el dinero sea ejercida como "empresa" por el prestamista; o 2.° Que el prestatario sea comerciante. Este segundo requisito nos parece insuficiente en todo caso. Si el prestamista concedió el préstamo incidentalmente, el contrato será civil, aunque el prestatario lo dedique a operaciones comerciales. Con mayor razón será civil cuando el prestatario no haya invertido el capital prestado en sus actividades comerciales. Creemos que en cuanto a este contrato sólo a una de las partes –prestamista– hay que atender para ser calificado de mercantil.

B) Régimen fiscal.

a) Impuesto de Derechos reales.

Clasifica BAS Y RIVAS en su completa obra I, págs. 296 y ss.– los préstamos atendiendo a que hayan sido estipulados con o sin garantía. Los préstamos con garantía pueden considerarse estudiados más adelante, y en cierto modo aludidos al estudiar el contrato de fianza. Si acaso una leve indicación sobre los préstamos hipotecarios sería oportuna.

El préstamo hipotecario no tributa como tal, sino como hipoteca–art.–27, 2) del Reglamento–. En efecto, hemos de llegar a, la conclusión de que el préstamo hipotecario es acto no sujeto. Y es que el Impuesto–de Derechos redes, en cuanto halla un derecho real, le prefiere sobre el acto o contrato que el

derecho real pueda garantizar. La garantía se superpone y embebe el acto garantizado. No en vano comenzó este tributo por ser una tasa registral o "derecho de hipoteca". Pero, creemos, debiera atender más a la "transmisión de bienes", al tráfico patrimonial.

En cuanto al préstamo en general–sin garantía–, diremos que los verbalmente concertados no están sujetos, a este Impuesto–artículo 27, 1) del Reglamento–, así como tampoco los formalizados en documento privado. El citado art. 27, 1). no somete a imposición, en principio, nada más que a los préstamos consignados en documento de carácter público, como vamos a ver.

Los préstamos a que nos venimos refiriendo, autorizados por Notario o funcionario judicial o administrativo, están sujetos y tributan al 0,50 por 100 del capital transmitido. –El Agente de Cambio y Bolsa y el Corredor oficial de Comercio creemos no es funcionario administrativo; sin embargo, el Reglamento casuísta y previsor indica en el art. 6, núm. 21, que los préstamos personales y pignoraticios en que intervengan dichos mediadores están exentos.

En cuanto a la extinción, están exentos –art. 6, núm. 22– todos los préstamos no hipotecarios.

b) Impuesto del Timbre.

a') Nata previa.

La aplicación de este Impuesto respecto a los contratos de préstamo puede ser escindida en dos grandes grupos. Uno, el contrato de préstamo en general. Otro, los contratos de préstamo especiales o, al menos, objeto de regulación singular en este tributo. Limitándonos ahora al estudio del préstamo en general, hemos de distinguir, asimismo, el formalizado en documento público, del consignado en documento privado.

b') Documentos públicos.

El art. 15 de la Ley del Timbre contiene la escala de gravamen por este Impuesto para las escrituras públicas. En nada se refiere a los contratos en tales escrituras formalizados. Unas breves normas de liquidación y recaudación del Impuesto constituyen con la escala gradual el contenido de este precepto. Es el artículo siguiente el que, al determinar la base reguladora del gravamen aplicable, se refiere indirectamente a los préstamos; en efecto, en su apartado 16 cita a las escrituras referentes a la constitución, reconocimiento, modificación o extinción de obligaciones personales que tengan por principal objeto cantidad. o cosa valuable, y previene que se estimará el importe del capital, haciendo abstracción del interés o réditos estipulados[106]. Como anota RODRÍCUEZ CIRUGEDA –ob. cit., pág. 73–, esta norma es reiterativa de las contenidas en el número 7 y en el párrafo antepenúltimo de este artículo. Nosotros creemos disculpable la reiteración legal en obsequio a la enumeración de relaciones obligacionales sujetas al impuesto.

c') Documentos privados.

Igualmente, el art. 190 determina el gravamen aplicable a los documentos privados en general, y es el siguiente el que, al regular la estimación de las bases que han de señalar el gravamen correspondiente al primer pliego, cita en su apartado segundo a los préstamos de cantidades que no tengan un tipo y concepto especial fijados en la propia Ley rectora del tributo. También para éstos la base reguladora es el importe de lo prestado.

En virtud de la remisión que en lugar oportuno hacemos respecto a los préstamos convenidos con

[106] Norma análoga a la contenida en el apartado 9 del art. 9 de la Ley de 14 de abril de 1955.

entidades bancarias[107], indiquemos que las pólizas de préstamo contratadas con garantía personal o con cualquier otra garantía distinta de la de valores cotizables, están sujetos, a tributación en la forma que acabamos de indicar (vid. Cir. de la Dirección General sobre documentación bancaria, año 1949, apartado VI)[108].

Señalemos cómo, a pesar de prevenir el art. 190 de la Ley de este Impuesto, que, en principio, quedan excluídos del mismo los documentos privados de carácter mercantil, han de entenderse en él comprendidos los que formalicen contratos de dicha clase. SAINZ DE BUJANDA–ob. cit., págs. 65 y ss: ha planteado el gravamen por el art. 138–efectos de comercio–de todos los documentos mercantiles; es decir, los propios del tráfico mercantil en masa; pero, sin embargo, no llegó a decidirse por esta equiparación fiscal que el legislador ni entrevió siquiera. Es más, al aludir el art. 190 a "los de esta clase que no estén expresamente gravados por la presente ley", entendemos se está refiriendo a los documentos de carácter mercantil privado, y sólo exceptúa los citados en otros pasajes del texto legal; y como el art. 138 termina su enumeración con las expresiones "y cualesquiera otros efectos análogos de comercio y toda clase de documentos de giro o que suplan a éstos", es indudable que, entre otros muchos, el contrato mercantil que estudiamos se grava por .el art. 190, no por el 138.

d') "Papeletas de prestamistas.

No hemos de terminar este apartado sin mencionar la tributación por Timbre de un documento de expedición múltiple dentro de la contratación de préstamos mercantiles. El cuarto párrafo del artículo 198 de la Ley dispone se reintegre con timbre especial móvil de 23 céntimos la matriz del recibo o documento que expidan los prestamistas sobre alhajas, prendas, muebles u otros efectos, y los demás industriales a que se refiere el actual epígrafe 1.082 de las tarifas de la Contribución industrial, por cada una de las operaciones cuya cuantía exceda de 10 pesetas.

Aunque este precepto parece en principio referirse a los préstamos con garantía pignoraticia, la remisión que hace al epígrafe dicho de las tarifas de la Contribución industrial obliga a entender citados a todos los, prestamistas gravados por dicho concepto fiscal.

e) Contribución industrial.

a') Indicación previa.

Por los fundamentos. que más adelante exponemos, el epígrafe 1.082[109] de las tarifas en vigor de la Contribución industrial, parece someter a imposición a quien como prestamista estipula, contratos de esta clase. Actividad profesional que caracteriza, el ejercicio de una industria para este tributo, y con relevancia fiscal en él momento de perfeccionarse los préstamos. He aquí la razón que nos ha inducido a incluir en este estudio a la Contribución industrial.

b') Epígrafes objeto de estudio.

El epígrafe 1.082 menciona a los prestamistas y considera como tales a quienes efectúan las siguientes operaciones:

107 Vid. el art. 30 de la nueva Ley, sobre préstamos y créditos de empresas bancarias.

108 Las pólizas de crédito con garantía pignoraticia han de calificarse, a efectos de su reintegro por Timbre (arts. 190, párrafo primero, y 15 de la Ley), como documentos privados que no tengan carácter mercantil, y los de esta clase que no estén expresamente gravados y cuya cuantía exceda de diez pesetas, reintegrándose por la escala gradual del art. 15, tomando como base el capital, con abstracción del interés o rédito estipulado (Res., del T.C. de 26 de septiembre de 1950).

109 En las tarifas de 19 de octubre de 1950 dicho epígrafe tiene el número 1.092.

a) Prestar dinero con la garantía de valores del Estado, sueldos personales o por escritura pública que no sea hipotecaria –"sic"–.
b) Prestar dinero mediante juicios llamados convenidos, pagarés y recibos, aunque no se acredite que se verifica con interés.
c) Contratar préstamos sobre alhajas, prendas, muebles u otros efectos.
d) Efectuar operaciones como la de compraventa con pacto de retro y cualquier otra con distintos nombres, aunque se hubiera llamado mercantil, que equivalga sustancialmente al préstamo sobre prenda, y a tal efecto autorizada por el Reglamento de 12 de junio de 1909.

El epígrafe siguiente –1.083[110]– sujeta a tributación a los prestamistas de granos, caldos o frutos.

c') Noción del prestamista para este tributo.

El epígrafe 1.082 es de cuota irreducible. El 1.083 es de cuota prorrateable.

La irreductibilidad de la cuota que se señala al prestamista del epígrafe 1.082 aconseja exponer unas ideas previas a la listematización de la jurisprudencia dictada sobre el ejercicio profesional de esta actividad en el campo fiscal. El art. 7 del Reglamento para la imposición, administración y cobranza de la Contribución industrial clasifica las cuotas anuales en prorrateables, irreducibles y de patente. Las primeras, agrega, se devengarán con arreglo al tiempo por que se ejerza la industria; más adelante, y refiriéndose a esta clase de cuotas, previene: Debe tenerse en cuenta que un solo acto u operación aislada no es suficiente para obligar al pago al que lo ejecuta; pero, si excediese de dicho límite, cualquiera que sea su número, y aunque las operaciones se, refieran a un solo género o artículo, población y persona determinada, el que las ejecute satisfará la cuota que por su clase, a prorrata, le corresponda por trimestres completos.

En el párrafo siguiente dispone: Esta regla–la que acabamos de transcribir–no será aplicable en ningún caso a las industrias cuya cuota es irreducible, o que se devenga cualquiera que sea el tiempo que dure su ejercicio.

De los preceptos copiados se desprende que quien realice una operación de las enumeradas en el epígrafe 1.082, queda a él sujeto. Sin embargo, la jurisprudencia ha flexibilizado esta consecuencia. Y así, en diversas sentencias–12 de diciembre de 1898, 5 de octubre de 1920, etc.–el T. S. ha calificado de prestamista a quien así se anunciaba; en otra,–20 de junio de 1901–exigió que los intervalos de tiempo entre una y otra operación no fueran lo bastante largos que de por sí acreditaran no constituían un modo de vivir, ni su ocupación profesional; también–sentencias de 21 de junio de 1905 y de 30 de septiembre de 1920–tuvo en cuenta el que las cantidades prestadas lo hubieran sido a diferentes personas; etc., etc.[111].

Es decir, contrariamente a la expresión contenida en el propio epígrafe–"aunque se hubiere llamado mercantil"–, los Tribunales han intentado configurar al acreedor del préstamo mercantil, o sea, a quien profesional u orgánicamente presta. Esto es, el Prestamista realiza sus operaciones como empresa, habitualmente, y no es banquero–epígrafe 1.048[112]–, queda gravado por Contribución industrial y con las prestaciones que fijan los epígrafes 1.083 y 1.084 en cada supuesto[113].

110 Hoy, 1.093.

111 No puede estimarse que la sola operación aislada de préstamo constituye, el ejercicio habitual de dicha industria, máxime cuando la prueba de él consiste en un documento privado en el que la diferencia existente entre el primitivo y único préstamo y la cantidad que aparece consignada en el documento privado de venta, no ha sido comprobado que se haya prestado en varias veces (Res. del T.C. de 11 de mayo de 1951).

112 Hoy, epígrafe 1.056.

113 Es prestamista toda persona de quien conste que viene dedicándose a facilitar cantidades a préstamo a diferentes personas,

d') Concepto del préstamo para este impuesto.

Los epígrafes citados no definen el préstamo. Solamente el 1.083 contiene una fórmula final de equiparación que es preciso comentar.

Cita la compraventa con pacto de retro. Alude a otros contratos con distintos nombres. Y establece su equivalencia sustancial con el préstamo sobre –así– prenda.

El C. c: llama retracto convencional al que nace de la venta con pacto de retro, como dicen las tarifas de la Contribución industrial. Según el mismo Cuerpo legal–arts. 1.507 y 1.518–, el retracto convencional tiene lugar cuando el vendedor se reserva el derecho de recuperar la cosa vendida mediante la entrega del precio, gastos del contrato, gastos necesarios y útiles hechos en la cosa y cumplimiento de lo que. se hubiese pactado.

Los tributos, poco dados a sutilezas jurídicas, equiparan figuras económicamente equivalentes. Por eso la Contribución industrial no duda en considerar "sustancialmente" idénticos a la compraventa con pacto de retro y al préstamo con garantía prendaria. Económicamente, en efecto, son iguales. Por el primero, el vendedor prestatario readquiere la cosa vendida previo reembolso del precio y demás gastos convenidos importe del préstamo al comprador prestamista. Por el segundo, el prestatario recoge la cosa entregada en prenda previo reembolso al prestamista del importe del préstamo, en el supuesto normal o corriente. El paralelismo de ambas operaciones quedaría también establecido si examinásemos las hipótesis de no ejercicio del retractó en el caso de la compraventa con pacto de retro y de no reembolso del capital prestado; en ambas, el comprador o prestamista haría definitivamente suya la cosa vendida o empeñada, respectivamente; su realización posterior le permitiría reembolsarse del preció o del préstamo, en cada caso.

Como vemos, la equiparación que la Contribución industrial prevé es acertada. El sustrato económico de toda institución o figura jurídica es el relevante en la órbita fiscal. Y el caso estudiado es un ejemplo más de esta afirmación.

e') Operaciones gravadas en los epígrafes 1.082 y 1.083.

En principio, afirmemos que el prestamista gravado por el epígrafe 1.082 es el que realiza operaciones de préstamo que no tengan garantía hipotecaria; en efecto, menciona expresamente los préstamos con garantía prendaria y no excluye los convenidos sin o con fianza.

La exceptuación de los prestamistas que exijan garantía hipotecaria hemos de fundarla en que la realización de la cosa hipotecada entraña actividad proverbialmente ajena a la órbita de aplicación de la Contribución industrial. En cambio, el préstamo con garantía pignoraticia puede, desembocar en la venta de alhajas, prendas, muebles, etc., y otros efectos o artículos cuya enajenación constituye ejercicio de comercio para este tributo. Así vemos cómo el citado epígrafe dedica varios párrafos a describir las operaciones de venta que pueden realizar los prestamistas en el mismo matriculados, y cuáles, por el contrario, exigirán contribuyan por la tarifa primera de las de esta Contribución. Aún más, algunos artículos–joyas y piedras preciosas, concretamente no podrán ser vendidos con el pago de la cuota que

como acontece en el caso de que se trata, aunque no concurra la circunstancia de que el prestador entregue al prestatario una determinada cantidad en dinero, porque este hecho se reemplaza y sustituye por la entrega de un vale o carta–orden de crédito representativos de la cantidad prestada, por lo que era obligado que antes de ser creado el epígrafe 1.084 bis (hoy, 1.094) de las tarifas de la Contribución industrial, en el que se incluyeron expresa y concretamente esta clase de actividades, las mismas tributarán por el epígrafe 1.082 (hoy, 1.092) (Res. del T.C. de 2 de noviembre de 1951).

114 Vid. mi colaboración "Los llamados establecimientos de compra y venta", en la Rev. Impuestos de la Hacienda pública, septiembre de 1951, páginas 555 y sigs., comentando la Orden ministerial de 5 de junio de 1951 por la que se agregó el ep. 193 bis a las tarifas aprobadas el año 1950, en relación con el ep. 180 que se cita en el texto.

señala el epígrafe 1.082, aunque procedan de préstamos convenidos con garantía de aquéllos, sino que, además, deberán tributar por el epígrafe 180, integrado en la tarifa primera [114]. Por las seguridades que exige el legislador–los objetos han de proceder de los préstamos y han de constar en los libros o documentos reglamentariamente exigidos y por la involuntariedad de su adquisición por el prestamista–vendedor, podría estimarse que el prestamista ejerce una sola actividad –la de prestamista– y no dos –préstamo y, venta–; sin embargo, como hemos visto, la venta de joyas y piedras preciosas procedentes de los empeños constituye ejercicio de actividad lucrativa distinta e independiente, por cuanto la grava separadamente.

Y el gravamen de los prestamistas que no requieran garantía real de ninguna clase, es indudable por la propia redacción del epígrafe. Queda corroborado por el art. 33 del Reglamento de la Contribución sobre Utilidades; el texto de su primer párrafo es el siguiente: Los deudores por préstamos consignados en escrituras sin hipoteca o en documentos privados y en los actos de conciliación llamados convenidos están. exentos de presentar la declaración referida, quedando a cargo del prestamista esa obligación, así como la de ingresar la Contribución sobre Utilidades por intereses vencidos y hechos efectivos correspondientes a cada trimestre, en cuanto exceda en cada uno de la cuota gremial o de tarifa que satisfaga por Contribución industrial, si está habitualmente dedicado a dicha industria.

f') Objeto de los préstamos dichos.

De las varias cosas que pueden ser objeto de préstamo mercantil, la Contribución industrial sólo se refiere al dinero y a las demás fungibles que no sean títulos. El epígrafe 1.082 menciona al dinero. El 1.083, los granos, caldos o frutos. Por lo tanto, para este impuesto resulta desconocido el comodato; sólo el simple préstamo –según definiciones contenidas en el art. 1.740 del C. c.– queda sujeto a gravamen.

g') Irrelevancia del interés.

Es intrascendente para este tributo que el préstamo sea o no retribuido, ya que admite su gravamen, aunque no se acredite se estipula con interés. Renunciar a su prueba implica ignorar su existencia. En verdad, el legislador está pendiente de la operación posterior cuando el prestatario incumple la obligación de restituir: realización de la cosa pignorada. Ahí, en la venta de la cosa, se presume la base del Impuesto. Por ello, estima el legislador indiferente se pactaran o no intereses. Y, también, cree debe gravarse al prestamista en el ejercicio o ejercicios de perfección de contratos de préstamo y no en aquellos en que se consumen o desarrollen, como a continuación indicamos.

h') Aplicación del tributo en el tiempo.

Siendo, como es, la Contribución industrial un impuesto de producto y de base presunta, parece obligado que su aplicación sea paralela en el tiempo al mantenimiento de la condición de prestamista en el sujeto pasivo del tributo. Si ha de gravarse un producto, éste no puede ser otro que el obtenido en los préstamos retribuidos o el que se presume obtenido aun en los gratuitos en evitación de evasiones fiscales. Pero, en todo caso, la aplicación del impuesto ha de tener lugar en consideración al beneficio, utilidad o provecho que se presume obtiene el prestamista. Y, por consiguiente, tal beneficio, utilidad o provecho ha de producirse o ha de entenderse producido en tanto no se extinga el préstamo, pues, aun en el supuesto de que el prestatario se obligue a devolver cantidad superior a la recibida, es obligado considerar proyectado en el tiempo el interés a efectos de este tributo.

Sin embargo, el T. S., en su sentencia de 2 de enero de 1926 –"Gaceta de Madrid" del día 14 de septiembre del mismo año–, declaró que el prestamista que sigue percibiendo los intereses

correspondientes a anteriores préstamos o ejercita acciones judiciales para él reintegro de los capitales prestados, no ha de tributar por Contribución industrial, puesto que dejó de ejercer tal industria, y aquellas operaciones y acciones no son sino su consecuencia.

De acuerdo con esta doctrina, las siguientes conclusiones:

a) Que la Contribución industrial es un gravamen más en el momento de perfección de los préstamos no hipotecarios.
b) Que el prestamista es gravado en. Contribución industrial por la estipulación de estos contratos y con abstracción de si producen o no intereses.

C) Conclusiones.

En el Impuesto de Derechos reales hemos advertido que la exención de los préstamos sin garantía hipotecaria la atraía, o la falta de documento de carácter público o la intervención de agente mediador. La existencia de documento copio presupuesto de tributación no creemos llegue a adjetivar a este impuesto como formal o documental; es, más bien, una necesidad material para liquidar y el afán equitativo de generalidad en la imposición. La exención de los contratos verbales queda estudiada al tratar del contrato de compraventa. Y la exención de los préstamos en documento privado responde, como decimos, al postulado de generalidad en el gravamen, pues sólo el contribuyente cumplidor de sus deberes tributaría en definitiva; el legislador ha de tener en cuenta si una serie de circunstancias que acompañan al acto o son posteriores al mismo permiten sean conocidos por la Administración en fuerte porcentaje; de no suceder así, porque sus vicisitudes escapan al conocimiento de la Administración financiera, es preferible, renunciar al gravamen.

En cambio, la exención por intervención de agente mediador más parece estar dispuesta en consideración al propio fedatario mercantil.

En definitiva, creemos, el préstamo mercantil debiera estar exceptuado de gravamen por el Impuesto de Derechos reales. El hipotecario, si acaso, por sus especiales características –lentitud, registro, etc.– sería el que, aun siendo mercantil, podría seguir sometido a este tributo. En verdad, el retoque carecería de importancia.

Respecto al Impuesto del Timbre, acaso una solución como la intentada por SAINZ DE BUJANDA fuera la más procedente. El préstamo mercantil en general podría gravarse por escala aplicable a las operaciones de esta clase realizadas en importante volumen. Las modalidades y singularidades de este tributo le hacen extraordinariamente propicio o adaptable para el gravamen de los actos mercantiles realizados en masa y documentados.

En cuanto a la Contribución industrial, la crítica ha sido necesario hacerla al desarrollar su regulación.

3. Préstamo con garantía de valores cotizables.

A) Noción.

El préstamo con garantía de efectos cotizables–declara el artículo 320 del C. de c.–,. hecho en póliza con intervención de agente colegiado, se reputará siempre mercantil Justificada queda la mención de este contrato en el presente trabajo.

En su verdadera entraña este contrato comprende, además, otro de prenda. Es, por tanto, un préstamo con garantía pignoraticia.

La garantía puede consistir en toda clase de valores mobiliarios. La rúbrica de la sección del C. de c., que comienza en el artículo 320, es la siguiente: De los préstamos con garantía de efectos o, valores públicos. Según ella y el concepto que resulta de la clasificación contenida en el art. 68 del mismo Cuerpo legal, parece ser que la garantía ha de consistir exclusivamente en valores mobiliarios emitidos por entidades de carácter público. Sin embargo, la jurisprudencia, apoyándose en la expresión "efectos cotizables, contenida en el art. 320, ya citado, comprende a toda clase de valores públicos, mercantiles o industriales, admitidos a cotización oficial.

Estas notas bastan para caracterizar este contrato y, más adelante, estudiarle desde ángulo fiscal. Finalizamos con la transcripción de la definición que da VICENTE Y GELLA –"Los títulos de crédito", pág. 435–. Mediante el préstamo con garantía de valores–dice este autor–el tenedor de efectos que recibe dinero a título de mutuo, los obliga en prenda a favor de su acreedor, con el derecho por parte de éste a realizar su venta en el caso– de que aquél no–restituya a su tiempo la suma prestada, y cobrar sobre el importe obtenido en dicha. ventada cantidad debida.

B) Régimen tributario.

a) Impuesto de Derechos reales.

Recordando cuanto anotamos anteriormente sobre este contrato, pronto advertiremos que tanto al constituirse como al extinguirse está exento de tributación por este Impuesto.

En efecto, el art. 6 del Reglamento relaciona los casos de exención, y en el número 21 se cita a los préstamos personales o pignoraticios que se realicen por los Bancos o Sociedades y con intervención de Agente de Cambio y Bolsa o Corredor oficial de Comercio, tengan o no forma de cuenta corriente.

Y aunque el art. 27, 3) dispone que los préstamos pignoraticios o con fianza personal satisfarán el impuesto sólo por el concepto de fianza, enlazando este precepto con el núm. 13 del art. 6, por el que gozan de exención la constitución, modificación y cancelación de las fianzas personales o pignoraticias de carácter convencional, cuando el contrato que garanticen no esté sujeto al impuesto o se halle exento del mismo, se llega a la misma conclusión.

Anotemos, por último, cómo el criterio que preside la regulación de este tributo en relación con las operaciones susceptibles de intervención por fedatario mercantil, es el de establecer su exención y por esta circunstancia.

b) Impuesto del Timbre.

El art. 138 de la Ley del Timbre[115] los cita en unión de otros efectos de comercio que agrupa con los documentos de giro. Como antes vimos, ninguna similitud guarda este contrato con los llamados documentos de giro. Mas, al parecer, por la intervención de agente colegiado y utilización preceptiva de un determinado efecto. Timbrado –vid. art. 143 de la Ley del Timbre–, este préstamo no tributa por la escala general del art. 15, y sí por la del 138.

El gravamen del art. 138, como en otro lugar hemos dicho, se aplica en función de su cuantía y por un período máximo de seis meses: Si el vencimiento excede de seis meses, reintegro doble.

El tercer párrafo del art. 139 se refiere a los duplicados de las pólizas en que se formalicen esta clase de préstamos, y previene pueden reintegrarse con timbre móvil de 0,15 pesetas cuando la cuantía que sirva de base para regular el Timbre no exceda de 3.500 pesetas, y de 1,20 cuando sea superior a dicha cantidad.

[115] Vid. el apartado 10 del art. 9 de la nueva Ley del Timbre en cuanto a los préstamos pignoraticios.

La póliza ha de ser extendida en efecto timbrado especial, como ya hemos dicho con cita del art. 143 de la Ley del Impuesto, y el reintegro suplementario –cuando el préstamo sea de cuantía superior a 70.000 pesetas– se efectuará con timbres móviles.

4. Préstamo mediante obligaciones.

A) Preliminar.

Una modalidad del préstamo en general es la emisión de obligaciones, esto es, la oferta de un contrato de préstamo por el prestatario al prestamista u obligacionista. El prestamista entrega el capital a cambio del título –su crédito se incorpora a la obligación como tal título–. El obligacionista se convierte en un acreedor más de la empresa emisora.

Las obligaciones pueden ser clasificadas en simples e hipotecarias en razón de la garantía que acompañe al empréstito así, representado.

B) Régimen fiscal.

a) En la emisión.

El Impuesto de Derechos reales grava la emisión de las obligaciones distinguiendo entre simples e hipotecarias, y según hayan sido emitidas por sociedades mercantiles o industriales –aparte de los Bancos Hipotecario y de Crédito local– y las demás personas naturales o jurídicas.

La emisión de obligaciones simples, esto es, no garantizadas con hipoteca, tributa al 1 por 100 cuando la entidad emisora fuera una sociedad mercantil o industrial; de ser emitidas por cualquier otra persona natural o jurídica, tributarán como préstamo al tipo de 0,50 por 100.

En cambio, la emisión de obligaciones con garantía hipotecaria se grava al 1,20 por 100, sean quienes fueren las entidades emisoras.

El devengo de este Impuesto coincide con el acuerdo de poner en circulación los títulos, según indica el párrafo 2) del art. 20 del Reglamento. Sin embargo, creemos que el acuerdo de puesta en circulación supone oferta a los futuros prestamistas de convenir un contrato de préstamo, pero nada más. –Y para un tributo que recae sobre las transmisiones de bienes nos parece insuficiente apoyarse en el mero acuerdo de emisión o puesta en circulación. En este aspecto es mucho más técnica y progresiva la regulación del Impuesto de Valores mobiliarios.

La base de gravamen es el valor nominal o capital garantido. Ahora bien, cuando siendo hipotecarias no constara expresamente el capital garantido, servirá de base el principal de la obligación y tres años de intereses.

La Ley del Timbre[116], en su art. 163, regulaba también la exacción por este tributo en el momento de la emisión de los títulos. La ley de 13 de marzo de 1943, llamada sustantivadora de los gravámenes que recaían sobre los valores mobiliarios, ha dejado sin vigor dicho precepto entre otros.

El Impuesto de Valores mobiliarios en su concepto de tributo sobre su emisión es exigido por la puesta en circulación de las obligaciones al tipo del 1 por 100 sobre el valor nominal de los títulos. Cuando la duración de los títulos sea menor de diez años, el gravamen quedará reducido en un 50 por 100.

Para este impuesto es indiferente que se entreguen títulos definitivos, resguardos provisionales o se prescinda de documento acreditativo. en el titular de la creación de la obligación. El artículo 4.° de la ley de 13 de marzo de 1943 previene cuándo se entenderán puestos en circulación los títulos, y el siguiente determina en qué casos se da el canje o sustitución de títulos sin estar sujetos los nuevos a dicho tributo.

[116] En la nueva Ley véase la norma sexta del art. 9.

Merece ser expuesto el caso de emisión de obligaciones en pago de bienes y su tratamiento por el Impuesto de Derechos reales. SILVÁN—ob. cit., págs. 156/157–, después de pronunciarse sobre las diferencias que separan a la compraventa de la permuta con puro criterio jurídico, concluye afirmando procede practicar dos liquidaciones por dicho tributo. Una, por la emisión de las obligaciones. Otra, por la adquisición de bienes que tendrá el carácter de permuta. Suscribimos su fundado parecer.

b) En la transmisión.

La transmisión de obligaciones con intervención de fedatario mercantil es estudiada al desarrollar los contratos bursátiles. Refiramos los restantes supuestos transmisivos.

Si la transmisión tiene lugar mediante escritura notarial o documento judicial o administrativo, queda gravada por el artículo 20, 6) del Reglamento del Impuesto de Derechos reales al tipo del 1 por 100[117]. Interesa señalar que si bien en el acto de la emisión se distingue entre obligaciones emitidas por sociedades mercantiles o industriales y obligaciones emitidas por las demás personas jurídicas o naturales, el referido precepto, al gravar las transmisiones de dichos títulos en tales documentos, sólo cita los emitidos por sociedades mercantiles o industriales. Como observa con su proverbial agudeza BAS Y RIVAS–en su conocida obra sobre este tributo, pág. 258–, ¿no está sujeta al Impuesto la transmisión de obligaciones por uno de los expresados documentos cuando hayan sido emitidas por personas naturales o jurídicas que no sean sociedades mercantiles o industriales? Dicho comentarista recuerda el apartado XVI del artículo 2.° de la ley reguladora y el párrafo 4) del art. 27 de su Reglamento–transmisión de créditos consistentes en préstamos, y entiende está sujeta a tributación. Ahora bien, pre. –untamos nosotros, ¿a qué tipo de gravamen? Visto el trato desigual que en la emisión se advierte, nos parece exagerado qué en sus posteriores transmisiones puedan ser gravadas al 3 por 100 precisamente las que gozan del gravamen reducido del 0,50 por 100 en su emisión.

Si la transmisión tiene lugar mediante documento privado es preciso tener en cuenta que es nula por así preceptuarlo el Decreto de 19 de septiembre de 1936. BAS Y RIVAS cree que será vá. lida la transmisión de obligaciones emitidas por personas físicas o jurídicas distintas de las sociedades mercantiles e industriales, y desde luego, no sujeta al Impuesto de Derechos reales. Nosotros. más creemos en una defectuosa expresión de dicho decreto—"valores públicos industriales o mercantiles"–. Consúltese el magnífico trabajo de GUIJARRO ARRIZABALAGA, "La participación social por acciones y los valores mobiliarios en el Derecho español", 1947, que su autor subtitula modestamente: Ensayos.

En el Impuesto del Timbre estas transmisiones vendrán gravadas conforme al régimen general.

Por último, el Impuesto de Valores mobiliarios, en su aspecto de gravamen a la negociación o transmisión, prescinde de la circulación efectiva de los títulos y los somete a tributación al 2 por 1.000 anual de su valor real. Los procedimientos para determinar el valor efectivo de las obligaciones son los siguientes y por este orden: Cotización media en el año anterior, su valor nominal si el pago de los intereses se lleva al corriente con las salvedades que indica en caso contrario–art. 8.° de la ley–y su valor según estimación pericial.

[117] En la transmisión por contrato de acciones u obligaciones de sociedades o Corporaciones, se requiere la existencia de escritura pública (articulo 20, 6) del Reglamento del Impuesto de Derechos reales), y que revela el propósito del legislador de excluir expresamente de la sujeción al pago del Impuesto de la transmisión de los citados valores cuando se realice por documento privado (Res. del T.C. de 22 de junio de 1954).

c) En la transformación.

La modificación o transformación de obligaciones es acto, sujeto a los Impuestos de Derechos reales y sobre Valores mobiliarios, como si se tratara de una emisión y amortización comprimida. o abreviada de estos títulos. Lo difícil o, tal vez, insuperable es dar un concepto sobre la transformación. El antiguo Trib. Gubernativo de Hae., en resolución de 1 de mayo de.1923, consideró que la hipoteca constituida en garantía de obligaciones emitidas con el carácter de simples devengaba el Impuesto de Derechos reales como transformación de éstas. El T. E. A., C, en –su reses lución de 7 de julio de 1942, consideró como modificación la reducción del tipo de interés[118]. En resolución posterior fecha 23 de enero de 1945, anotada por BAS Y RIVAS—se remite: á la doctrina general contenida en el art. 1.203 del C. c. También la de 17 de marzo de 1950, relativa a las acciones –anotada por ALBIÑANA en "Rey. Der. Mer." núm. 28, págs. 154/159–: Es más, el estudio de la transformación como concepto jurídico en elaboración dentro de la vida de las empresas está siendo objeto de especial atención–vid., entre los trabajos más recientes, MARTÌN RETORTILLO en "Rev. Der. Mer." núm. 26, págs. 291/303, y ALBIÑANA, en "Rey. de Der. Priv." núm. 403, págs. 811/822.

No obstante, debemos aplicar prelativamente las normas contenidas en el art. 5.° de la ley de 13 de marzo de 1943, rectora del Impuesto de Valores mobiliarios. La emisión de, títulos para su canje por otros existentes y para sustituir a los que hubieran desaparecido o se hubieran inutilizado materialmente, no estará sujetá al impuesto, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: a), que el cande lo efectúe la misma sociedad o entidad emisora y no se haya variado el capital representado por dichos documentos; b), que la cuantía de éstos, individualmente considerados, sea la misma que la de los primitivos y que los derechos del tenedor del nuevo título y las respectivas obligaciones de la entidad emisora no, resulten modificados por las condiciones de la nueva emisión en parte alguna que no sea de mera forma. Con estas normas de redacción clara, pero de alcance no delimitable, podrá apreciarse con racional seguridad si ha existido o no modificación o transformación y, por ende, si procede la aplicación de dichos gravámenes.

Merece singular mención el trabajo de SAINZ DE BUJANDA titulado "Canje y conservación de valores mobiliarios mercantiles –"Rev. de Der. Mer." ,núm. 5, págs. 151/170.

d) En el reembolso.

Se entenderá que existe cancelación o amortización de obligaciones –expresa el art. 20 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales en su párrafo 3)– aun cuando ésta no se verifique por sorteo, o en cualquier otra de las formas acostumbradas, siempre que por la Sociedad o Compañía emisora se destinen cantidades al reembolso de obligaciones, cédulas o títulos, o a la adquisición de éstos en Bolsa, por virtud de lo cual hayan de ser recogidos y quedar fuera de la circulación.

Hemos preferido hablar de reembolso a emplear las palabras amortización o cancelación. El destinar cantidades al reembolso es suficiente para establecer el devengo del tributo[119]. La misma crítica expuesta al hablar de la emisión–acuerdo de poner en circulación podría aquí hacerse. En un gravamen sobre las transmisiones de bienes es prudente exigir que el reembolso haya tenido lugar; no basta destinar cantidades si el reembolso no llega a efectuarse.

Cabe, como vemos, la recogida de los títulos por la Empresa y conservarlos en su cartera. Para el Impuesto de Derechos reales el reembolso ha tenido lugar. El título está amortizado, por tanto. ALBIÑANA

[118] El T.S. en Sent. de 20 de diciembre de 1954 declara que la reducción del tipo de interés de obligaciones hipotecarias, supone una verdadera transformación sujeta al Impuesto de Derechos reales.

[119] Para liquidar el Impuesto de Derechos reales en la amortización de obligaciones basta que exista el acuerdo correspondiente y que a este fin se destinen cantidades, cualquiera que sea el documento en que conste y el plazo para liquidar se contará desde el acuerdo de amortización y no desde el de otorgamiento de la escritura (Res. del T.C. de 2 de mazo de 1954).

–"Tributación del beneficio de la Empresa y de sus partícipes", 1949, pág. 261– le considera en situación de letargo; esto es, rescatado pero no amortizado. En verdad, creemos, este título rescatado por la entidad emisora puede ser negociado sin que suponga nueva emisión del título, ya que para las obligaciones no existe precepto paralelo al art. 166 dé nuestro C. de c.[120]. Sin detenernos aquí al estudio de esta situación interina de las obligaciones recogidas y no anuladas por la Empresa emisora, entendemos, sin embargo, prematura en sus. efectos la norma que comentamos.

La conversión de obligaciones en acciones, previene el párralo 5) del mismo precepto reglamentario, tributará por los conceptos de amortización y aumento de capital. No, es necesario resumir aquí las diferencias que separan unos títulos de otros, y sí sólo, apuntar que esta norma está recogida en las que regulan la emisión de acciones y la amortización de obligaciones[121].

Así como el reembolso es operación intrascendente para el Impuesto de Valores mobiliarios, puede tener lugar la aplicación de la Tarifa II de Utilidades, núm. 3.°, si se dan o existen las llama das primas de amortización. Nos limitamos a su cita y a las páginas 526/529 de la obra ya citada de ALBIÑANA, en las que si bien se aborda el problema desde el lado de la empresa, la exposición previa de normas legales y reglamentarias permiten su resolución en todos los supuestos que puedan plantearse.

C) Indicaciones finales.

Si un sistema tributario no ha de fundarse en un supuesto límite de pasividad en el contribuyente, sino en la real capacidad impositiva por él ofrecida, creemos no está justificado el trato distinto por parte del Impuesto de Derechos reales del préstamo representado en obligaciones, respecto del normal o corriente. Es cierto que la emisión y reembolso de dichos títulos son momentos propicios para que un tributo actúe. Pero ahí se agotan todos los fundamentos o motivos que pueden exponerse en su defensa. Entendemos que existiendo el Impuesto de emisión de valores mobiliarios de rancio sabor documental, los valores mobiliarios como tales debieran quedar fuera de la órbita del Impuesto de Derechos reales al ser creados. Y, por consiguiente, tributarían por este último impuesto las transmisiones, constitutivas y extintivas del empréstito como si de un préstamo en general se tratase, y en iguales casos haciendo abstracción de su representación o incorporación documental.

5. Préstamo sobre póliza de seguro de vida.

A) Indicación previa.

Anota el profesor GARRIGUES–Curso, II, pág. 433–que 1a mayoría de las pólizas de seguro de vida, además de los derechos de rescate y reducción, conceden al asegurado la posibilidad de obtener préstamos sobre ellas. A continuación añade: Se trata de un anticipo que las Compañías conceden sobre el capital que, en su día han de pagar.

La operación que queda someramente indicada ha de ser calificada jurídicamente y atendiendo, como es obvio, a su entraña económica. La exposición de su trato impositivo será cuestión sencilla una vez se dictamine sobre su calificación jurídico–fiscal.

[120] El art. 128 de la Ley de 17 de julio de 1951, de régimen jurídico de las sociedades anónimas, relaciona los supuestos en que la sociedad podrá recoger las obligaciones emitidas y, entre ellos, no figura el planteado en el texto.

[121] Vid.: "Naturaleza económica y jurídica de la operación de conversión de obligaciones en acciones", por VELASCO ALONSO, en Rev. de Derecho mercantil, núm. 44, págs. 265 y sigs.

B) Calificación jurídico–tributaria.

En cierto modo hemos adelantado nuestro parecer sobre la calificación jurídico–fiscal de la operación que queda anotada. Su inclusión dentro del contrato de préstamo ya nos denuncia como partidarios de la existencia de un préstamo.

Recojamos, primeramente, la postura de SÁINZ– DE BUJANDA –ob: cit. págs –416–417–. No puede reputarse, dice, verdadero préstamo por dos razones fundamentales: 1ª. Porque la empresa aseguradora no concede crédito al asegurado. 2.ª Porque, el asegurado que recibe el anticipo no queda obligado a la devolución del mismo, lo cual constituye un efecto esencial del contrato de préstamo (art. 1.740 del C. c.). Por tales razones –agrega–, es preferible considerar que estas operaciones constituyen –como afirma GARRIGUES– "anticipos de pagos solvendi causa" efectuados con cargo a la reserva matemática del contrato. Es decir, expone el sugerente comentarista, que los anticipos no son, en definitiva, más que cumplimientos parciales y anticipados de los contratos de seguro a que se refieren.

RODRíGUEZ CIRUGEDA –ob. cit., pág.. 414– cree que el meritado contrato tal como lo practican las compañías, es verdadero contrato de préstamo. Y las razones –sigue exponiendo– que mueven a GARRIGUES y SÁINZ DE BUJANDA a reputarlo como simple anticipo no son distintas de las que intervienen en todo contrato, de préstamo con garantía. Tampoco en la hipoteca o el préstamo pignoraticio concede el prestamista, en rigor, crédito al prestatario, puesto que le presta en la cuantía y hasta el límite que cubre la garantía; tampoco en tales contratos queda el prestatario obligado a restituir el capital del préstamo, si deja ejecutar, para su pago, la prenda o la hipoteca. Más adelante, agrega: Si los préstamos fuesen anticipos "solvendi causa" –como lo es el rescate–, ni subsistiría la prima en igual cuantía que hasta entonces ni, menos aún, se justificaría el percibo de intereses sobre la cantidad anticipada.

Tiene razón RODRÍGUEZ CIRUGEDA, pero su argumento parigualando el supuesto que estudiamos a los de hipoteca y préstamo pignoraticio, no nos parece convincente. Dice: "Tampoco en tales contratos queda el prestatario obligado a restituir el capital del préstamo, si deja ejecutar, para su pago, la prenda o la hipoteca." No, creemos; el prestatario está obligado a restituir el capital del préstamo; el incumplimiento de esta obligación es el que precisamente da paso a la ejecución sobre la cosa pignorada o hipotecada. Lo que sucede es que estos préstamos –llamados anticipos se conceden contemplando, expresa o tácitamente, y como límite, la fecha de vencimiento del seguro. En ese momento las dos deudas –restitución del capital prestado y abono del capital asegurado– están vencidas y son liquidas y exigibles –art. 1.196 del Código civil–. Y, naturalmente, la obligación de restituir queda, no incumplida, pero sí minorando la que a la empresa de seguros es imputable en razón del contrato de seguro estipulado. Y así lo indica el propio RODRÍGUEZ CIRUGEDA suavizando su anterior expresión que a fuerza de rotunda resulta insostenible.

Si, por el contrario, el vencimiento de la obligación de reembolsar fuese anterior a la de abonar el capital asegurado, como se habrá previsto contractualmente que el incumplimiento de dicha obligación de restituir traiga –consigo la denuncia del contrato de seguro –rescate–, estaremos en el supuesto referido. La empresa de seguros –ya procurará no prestar cantidad superior al valor de rescate de la póliza –verdadera reserva matemática de cada contrato en particular– y la compensación se producirá.

Luego en las dos hipótesis no hay entrega anticipada de capitales asegurados, sino compensación futura de una obligación ,de reembolsar con una obligación de satisfacer parte de las primas abonadas que se destinara a la reserva matemática o el capital asegurado, en cada caso.

En este orden de ideas nos confirma la siguiente consideración: La obligación de abonar el valor del rescate o el del capital asegurado que a la empresa de seguros corresponde, no se actualiza hasta que por cláusula contractual se opera la denuncia del contrato –por la empresa, en virtud del pacto que invirtió al

titular del derecho de rescate– o se realiza el riesgo. Por consiguiente, la entrega del capital prestado por la empresa de seguros al asegurado no puede tener lugar dentro del contenido obligacional del contrato de seguro de vida. Es un contrato totalmente independiente, aunque convenido en consideración al de seguro. La empresa de seguros se reserva una garantía –ya hemos indicado–cuál en cada hipótesis– que sólo potencialmente existe, pero –que por radicar en la propia empresa prestamista es de ejecución cierta.

Por otra parte, la empresa de seguros cuenta con los productos de las reservas matemáticas. La explotación del seguro se asienta, entre otras operaciones, en la inversión –utilización– por la empresa del importe, de las reservas matemáticas. Por consiguiente, no puede anticipar una parte de ellas sin la oportuna retribución. De aquí que estos "anticipos" devenguen un interés a favor de la empresa de seguros –prestamista–.

No serán necesarias más consideraciones para calificar desde ángulo fiscal de contrato de préstamo retribuido al llamado anticipo sobre capitales asegurados en el ramo de vida.

C) Trato tributario.

El trato fiscal qué estas operaciones merezcan es claro y no requieren ser nuevamente expuesto. Sólo en cuanto al Impuesto de Timbre podrían suscitarse dudas y no, precisamente, porque los preceptos de aplicación las provoquen, sino porque la Dirección Gral. competente con fecha 11 de julio de 1935 resolvió asimilar estas pólizas de préstamo en consideración a seguros de vida contratados como "otros efectos análogos de comercio", comprendidos en el artículo 138 de la Ley del Timbre. Verdad es que, posteriormente –Circ. de 22 de enero de l943–, ha rectificado este criterio declarándolas sometidas a los artículos 15 y 16 de dicho texto. Abundando en esta clasificación fiscal, diremos que no pueden ser calificadas tales pólizas de "efectos análogos de comercio" por los siguientes fundamentos: El préstamo realizado por la empresa de seguros es de carácter mercantil dudoso, porque el préstamo no es el objeto de la empresa aseguradora. No cabe ser asimilado a la póliza de préstamo con garantía de valores cotizables, porque siendo distinta la garantía –personal o de otra clase–, se está en el supuesto previsto en el art. 1900 y en el núm. 2 del siguiente.

Para terminar indiquemos que los intereses satisfechos en virtud de tales préstamos quedan sujetos al núm. 3.ª de la Tarifa segunda de Utilidades, y que su tributación se ha fundado en la equiparación total de las dichas operaciones a los préstamos vid. R. 0. de 2 de octubre de 1902, art. 54 del Reglamento de esta Contribución del año 1906 y las sentencias del T. S. de 8 de enero y 30 de junio de 1904[122].

6. Préstamo a la gruesa.

A) Preliminar.

Se trata de un contrato á penas utilizado en la actualidad. Por su ineludible destino –para el buque, para el cargamento o para ambas cosas– se estudia dentro del Derecho marítimo y, por consiguiente, se estima mercantil "per se". He aquí la razón de su breve estudio en este trabajo.

Le caracterizaremos para mejor enfoque de su tratamiento tributario. De su definición legal –art. 719 del C. de c.– se desprende se trata de un préstamo con contenido típico. De los artículos 580, 721 y 224, entre otros, del mismo Cuerpo legal, se advierte que se trata de un préstamo con garantía real, por quedar afectos o pignorados el casco, el aparejo, etc: sin desplazamiento de estos bienes. Y del artículo 720 se

[122] Vid. el art. 8 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, reformadora de la Contribución de Utilidades, sobre presunción *juris et de jure* de base imponible por el núm. 3.º de su Tarifa segunda.

deduce que este contrato ha de constar en forma escrita, sea documento público; póliza intervenida o documento privado.

B) Trato tributario.

Teniendo en cuenta dichos datos es indudable que para el Impuesto de Derechos reales se trata de un préstamo pignoraticio que puede estar formalizado ante Notario, ante Corredor Interprete de Buques o en documento privado. En el primer caso, la constitución del préstamo es acto no sujeto, art. 27, 3) del Reglamento del Impuesto, y su extinción está exenta –art. 6º, 22) del mismo texto–. En el segundo caso, la constitución es acto exento –art. 6.º, 21)– y la extinción también exenta –artículo22)–. En él tercer caso, documento privado, su constitución es acto no sujeto –art. 27, 1)– y su extinción está exenta art. 6.º, 22) del repetido Reglamento–.

La afección real tributará como fianza sólo en un supuesto: En el momento de su constitución cuándo el préstamo a la gruesa se haya formalizado en escritura ante Notario. –art. 27, 3) del Reglamento del Impuesto–.

Respecto al Impuesto del Timbre, el artículo 176 de la Ley rectora menciona las pólizas relativas a los contratos de préstamo a la gruesa, y las declara sujetas al gravamen que determina el artículo 15 para los documentos públicos. Entendemos se refiere al caso segundo, del primer párrafo del artículo 720 del C. de c.

Cuando se haga constar en documento privado surge la siguiente cuestión: ¿El artículo 176 se refiere exclusivamente a los documentos autorizados por el Corredor intérprete de buques o, también, a los privados en cuanto contengan un contrato de, préstamo a la gruesa? En verdad, el problema carece de interés por remisión del artículo 190 de la Ley, tributaría según el artículo 15; es. decir, por ambos conductos –arts. 176 y 190– se prevé el mismo gravamen.

Y de haberse formalizado este contrato en escritura pública, está clara su sujeción al artículo 15 varias veces aludido.

En todos los supuestos la base reguladora del gravamen queda prevista en la regla 8.. del artículo 16; su texto es el siguiente: En los contratos de préstamo a la gruesa sobre cargamentos marítimos, sobre naves o partes de las mismas, el importe del interés estipulado y cuando no se determine el interés, el del 3 por 100 del capital (111e constituye el préstamo[123].

Como vemos se tiene en cuenta el interés asimilando este contrato al de seguro –en éste el "premio convenido" según regla 9.° del mismo artículo–; en verdad, debiera ser equiparado al de préstamo como anota RODRÍGUEZ CIRUGEDA con fino criterio –obra citada, pág. 67–; y teniendo en cuenta su garantía real, más al hipotecario que al ordinario, ya que, al fin, no hay desplazamiento de la prenda y registralmente es posible la inscripción de estos créditos.

CONTRATO DE FIANZA

1. Notas previas.

Estudia VICENTE Y GELLA este contrato entre los accesorios, y esta naturaleza le asigna el artículo 442 del C. de c.

Como en casi todos los contratos, el C. de c. no define el afianzamiento. Determina que es mercantil cuando tenga por objeto asegurar el cumplimiento de una estipulación mercantil. Por, su mismo carácter accesorio es mercantil cuando el contrato principal tiene esta significación. Y es intrascendente que el fiador sea o no comerciante. Así resulta del artículo 349 de dicho Cuerpo legal.

[123] En la nueva Ley del Timbre véase el apartado 10 de su art. 9.

Interesa anotar el carácter formal de la fianza mercantil. Se requiere forma escrita para el contrato de fianza mercantil; véase el artículo 440 del C. de c. También hemos de indicar que según el artículo siguiente es gratuito, salvo pacto en contrario.

2. Régimen fiscal.

A) Impuesto de Derechos reales.

La norma general queda contenida en el párrafo segundo del artículo 17 del Reglamento de este Impuesto; dispone que tribu, fiarán al 0,75 por 100 la constitución, modificación y cancelación de fianzas por contrato, legales, judiciales y administrativas, de carácter pignoraticio o personal, cualquiera que sea su objeto. En este precepto queda recogida una excepción: que el contrato garantizado no esté sujeto o esté exento por este tributo[124]; excepción que, asimismo, establece el artículo 6 en su número 13, que se refiere a la constitución y cancelación de las fianzas personales o pignoraticias de carácter convencional[125], cuando el Contrato que garanticen no esté sujeto al impuesto o se halle exento del mismo. En este sentido, la Orden ministerial de 17 de noviembre de 1942 sobre tributación de los contratos de suministro de agua, gas y electricidad que se realizan directamente para usos domésticos, según la cual la exención del contrato principal, alcanzará a los accesorios –fianza, por ejemplo–[126].

B) Impuesto del Timbre.

En cuanto a este tributo[127], estudiaremos dos, supuestos. de fianza mercantil. La general o no específica y el aval de la letra de cambio.

Refiriéndonos, como en casi todos los contratos que estudiamos, a la fianza mercantil en documento privado formalizada, diremos que de acuerdo con el artículo 190 de la Ley del Timbre, dicha estipulación accesoria queda sometida al régimen previsto en los artículos 15 al 20 del propio texto legal. El artículo 16, estimativo de la base reguladora del reintegro, determina en el párrafo 15 que en las fianzas metálicas

---

124 En dicho sentido la siguiente doctrina jurisprudencial:
Gozará de exención del Impuesto de Derechos reales la constitución de fianzas personales o pignoraticias cuando el contrato que garanticen no esté sujeto al impuesto o se halle exento del mismo (Res. del T.C. de 3 de octubre de 1951).
No estando exento del Impuesto de Derechos reales el contrato principal, no puede declararse la exención en favor, del accesorio de fianza, ya que se trataba de un suministro el contrato afianzado, pero si se calificara de compra–venta, tampoco estaría exceptuado por no ser mediante correspondencia (Resolución del T.C. de 14 de abril de 1953).

125 Por no ser de carácter convencional se niega la exención en el siguiente caso:
La constitución de fianzas personales o pignoraticias, cuando el contrato que garanticen no esté sujeto al impuesto o se halle exento del mismo, está sujeta al Impuesto de Derechos reales por haberse constituido la expresada fianza pignotaria a favor del Instituto Nacional de Previsión, no de modo convencional al que se limita el beneficio tributario, sino con carácter legal, esto es, en cumplimiento de una disposición que la establece expresamente (Res. del T.C. de 3 de abrir de 1951).

126 Completan la noción fiscal de este contrato las siguientes resoluciones:
El depósito constituido por la sociedad recurrente para poder entablar la reclamación económico–administrativa contra la liquidación girada por Tarifa 3.ª de Utilidades y para servir de garantía de su pago, no tiene el carácter de fianza a los efectos del Impuesto de Derechos reales (Res. del T.C. de 9 de octubre y 11 de diciembre de 1951).
El depósito de valores en la Caja General constituido por el Banco ..... para que sirviera de garantía a ..... a efectos de recurso instado por ésta contra resolución de la Confederación Hidrográfica del Júcar, no tiene, a efectos fiscales, el carácter de fianza, pues no han de ser considerados como tales las consignaciones a metálico, cauciones, garantías o avales que, prevenidos en la Ley, mandamiento judicial o disposiciones administrativas, respondan, al requisito de trámite de un expediente administrativo, suspensión o sucedáneo de ingresos, de cuotas fiscales o a la exigencia procesal para el ejercicio de acciones y recursos (Res. del T.C. del 27 de abril de 1954).

127 El apartado 12 del art. 9 de la Ley del Timbre del año 1955 señala cómo se determinará la base en las fianzas para regular dicho gravamen.

se tomará como tal el importe de las mismas, y, en las demás, la mitad de la cantidad afianzada, siempre que la cuantía de la fianza llegue a veinte pesetas. En los casos de cuantía inestimable –agrega– se aplicará el timbre de clase cuarta en la forma prevenida en el artículo 20[128].

En otros preceptos de la ley –últimos párrafos de los artículos 185, 204 y 207– se recuerda el gravamen de la fianza convenida en los llamados contratos de venta a plazos, en los de arrendamiento yen los de suministro de agua. Sin necesidad de norma específica el afianzamiento bancario queda sometido al régimen general que queda dicho, cualquiera que sea la forma adoptada.

Indiquemos, también, que, de acuerdo con el artículo 17, siempre que en un mismo documento consten el contrato principal y el accesorio –fianza– procederá la acumulación de bases para el cálculo del reintegro por Timbre; acumulación que, naturalmente, no podrá tener lugar cuando el contrato principal y el accesorio no queden sujetos a la misma clase de gravamen dentro del Impuesto del Timbre[129].

En cuanto al aval de las letras de cambio consignado en documento independiente del propio título, queda sujeto al timbre fijado para la letra, según dispone el artículo 149 de la Ley reguladora. Sin embargo, el T. S. no ha dudado en negar naturaleza cambiaria al aval así formalizado, reconociéndole, en cambio, simple carácter de fianza (Sentencia de 22 de diciembre de 1941). Por ello estudiamos aquí esta modalidad de afianzamiento mercantil.

Merece ser citada la crítica que RODRÍGUEZ CIRUGEDA hace en su obra –pág. 335– del empleo de la expresión "acto separado" por la doctrina mercantil y el propio artículo 149 que estudiamos; el Centro directivo gestor de este tributo, en su Circular sobre reintegro de la documentación bancaria –año 1949– ha declarado: El aval que conste en las mismas letras estará exento de reintegro[130]. El que sujeta a Timbre el artículo 194 de la Ley del Impuesto es el que conste en documento distinto de la propia letra.

C) Contribución industrial.

Por constituir el epígrafe 1.084 bis[131] de las tarifas de la Contribución. industrial un atisbo de gravamen de quienes habitualmente se dedican a afianzar operaciones mercantiles, nos permitimos incluir aquí su estudio.

La Orden ministerial de 6 de diciembre de 1949 creó este epígrafe con el siguiente texto: Sociedades o particulares que, por el procedimiento de cupones, bonos u otro medio análogo se dedican, bien garantizando la operación o concediendo descuentos, a facilitar para uso de particulares, la adquisición al detall de artículos procedentes de industriales debidamente matriculados, pero sin poder adquirirlos, ni almacenarlos. Pagarán cada uno...

Está bien claro que quienes tributen por este epígrafe no pueden adquirir los artículos que constituyan el objeto de la operación afianzada. Se dedican, exclusivamente, a avalar o garantizar al comerciante minorista la operación que a crédito concierta. Es decir, grava una actividad que asegura el cumplimiento de la compraventa mercantil a plazo convenida.

Tenemos, pues, recogida en el ámbito fiscal una actividad genuinamente mercantil y hasta ahora no gravada en forma presunta. Por ello merece nuestros plácemes el legislador. En lo que no estuvo acertado es en creer que la hipótesis contemplada por dicho epígrafe es la realmente desarrollada en la actualidad. No, ni mucho menos. La sociedad o el particular que "garantizó" éstas operaciones no las afianza, sino

128 La nueva Ley de Timbre regula en el art. 31 el reintegro de fianzas y cláusulas de garantía de préstamos y créditos con empresas bancarias.

129 La norma equivalente a la citada en el texto es la cuarta del artículo 8 de la novísima Ley del Timbre.

130 En este sentido la nueva Ley de Timbre (último párrafo del artículo 18).

131 En las tarifas vigentes epígrafe 1.595.

que entrega al cliente un vale para la retirada material de determinada mercadería en determinado comercio. Después, él se encarga, de un lado, de cobrar a su cliente, a plazos, el importe de la mercadería con un recargo por el aplazamiento del precio, y, de otro, a saldar su cuenta con el comerciante en la forma prevista y con un descuento a su favor. Jurídicamente el titulado fiador adquiere y revende la mercancía. Materialmente la mercadería ni la ha recogido, ni la ha almacenado, ni menos se la ha transferido al cliente "afianzado". El cliente, insistimos es un mandatario del fiador, para la retirada de la mercadería, y, en definitiva, quien. adquiere es el aparente fiador. Por eso decíamos que el epígrafe transcrita no responde, ni mucho menos, a la real operativa de quienes en la actualidad se dedican a facilitar la adquisición al detall de artículos procedentes de industriales matriculados. Las operaciones que efectivamente realizan estaban, ya, previstas en los epígrafes que gravan el comercio en general.

3. Indicaciones finales.

El somero estudio que acabamos de hacer nos brinda las siguientes indicaciones:

Respecto al Impuesto de Derechos reales, creemos que la fianza mercantil debiera ser exceptuada de gravamen. No existe transmisión de bienes ni un derecho real en la fianza mercantil propiamente dicha. Ya se ha logrado que el afianzamiento de un contrato no sujeto o exento quede también exceptuado de tributación. Un paso más y la fianza mercantil será extraña a la órbita de este Impuesto.

En cuanto al Impuesto del Timbre, la regulación nos parece acertada y conforme con la orientación escrituraria que nuestro C. de c. recoge.

Hemos de indicar, sin embargo, que siendo el aval de letra de cambio en documento distinto de la propia letra un simple afianzamiento, nos parece injustificado que su reintegro no sea el previsto con carácter general para las fianzas; ¿por qué ha de sujetarse a la escala del artículo 138 el afianzamiento de una letra de cambio en documento separado? Las mismas razones que pueden invocarse asisten a los demás supuestos de fianza mercantil para quedar sujetos a la tarifa del artículo 138. Por ello nos atrevemos a sugerir si el caso previsto en el artículo 149 será el de estricto aval cambiario –consignado en la propia letra de cambio–; y, en el mismo orden de ideas, el aval cuyo reintegro queda embebido en el total de la letra de cambio –expedición, endosos, aceptación, etc.–, sea el resultante de estampar la firma en una letra de cambio –"vis attractiva", como enseña GARRIGUES–. En este sentido, la expresión "acto separado" equivaldría a formular especialmente el afianzamiento de la letra de cambio y en la propia letra de cambio, y gravado por la escala de dicho artículo en consideración al giro que en potencia implica el aval.

CONTRATO DE CUENTA CORRIENTE

1. Notas distintivas.

Con su habitual fortuna de expresión, dice GARRIGUES: Para que haya contrato de cuenta corriente en sentido técnico se precisa un pacto específico que excluya la accionabilidad aislada de los créditos, sea por vía de pago, sea por vía de compensación, y aplace su liquidación hasta el momento de cierre de la cuenta –Curso, II, 1.°, pág. 104–. Más ampliamente, casi descriptivamente, da NART su definición: Por el contrato de cuenta corriente dos comerciantes someten a compensación progresiva los créditos (remesas) recíprocos y futuros que entre ellos surjan dentro de un plazo predeterminado, durante el cual suspendan su exigibilidad, que recobrará a su vencimiento aquél o aquellos que resulten cronológicamente no

compensados como exceso (saldo) de la cantidad concurrente; y para la determinación de todo ello consagran como. medio determinativo el sistema contable de la cuenta corriente y, como documentos privados complementarios, los libros de comercio con que estas cuentas se llevan – "Rev. Der. Mere", números 17–18, págs. 172–173–.

Desde luego, y como advierte, el Profesor GARRIGUES, el contrato de cuenta corriente pertenece a la categoría de los normativos. Los cuentacorrentistas se obligan, simplemente, a regular de una cierta manera las futuras relaciones contractuales que surjan entre ellos. En este sentido, el T. S. por su Sentencia de 7 de junio de 1934. Ahora bien, el objeto de este contrato lo constituyen los créditos recíprocos que surgen entre dos comerciantes y sus constantes relaciones negociales, en cuanto sean créditos dinerarios, como clarividentemente indica NART. En esté orden de ideas afirma MORANDO –citado por NART– que se podrá hablar de transferencia de propiedad a título de venta donación o por otro concepto, pero en ningún caso deberá hablarse de transferencia de propiedad a título de cuenta corriente, porque la anotación en la cuenta es la consecuencia y no la causa de aquella transmisión.

Teniendo presentes estas simples nociones, no será preciso argumentar sobre las diferencias que distinguen al contrato de cuenta corriente con las siguientes figuras contractuales –vid. GARRIGUES–: Cuenta corriente simple, apertura de crédito en cuenta corriente, depósito en cuenta corriente, cuenta de gestión y la llamada cuenta corriente bancaria.

2. Régimen fiscal.

No nos extrañará que este contrato, objetivamente mercantil, sea desconocido como tal en nuestro sistema tributario. Si el contrato de cuenta corriente, en su exacto alcance y técnica significación, es un contrato normativo, su contenido económico queda embebido en los demás contratos a los que su superpone como verdadero auxilio liquidatorio. Es decir, carece de sustantividad para el Derecho fiscal.

Únicamente cuando se aplica dentro de las operaciones bancarias –apertura de crédito y depósito irregular, sobre todo–, surgen una serie de documentos por los que tiene desarrollo en cierto modo independiente o caracterizado este contrato. Al tratar de los contratos bancarios, por tanto, nos ocuparemos del contrato de cuenta corriente como pacto accesorio de otros, principales, que en dicha clase de empresas adquieren singular importancia y destacado volumen.

CONTRATO DE CAMBIO

1. Explicación previa.

Dentro de este contrato hemos de estudiar la letra de cambio. Sabemos que muchas veces, casi siempre, la letra de cambio no responde a un verdadero contrato de cambio. El aceptante suele ser un deudor que acepta para satisfacer en su día el importe de su deuda. En este supuesto no existe un contrato de cambio. Verdad es que no damos al contrato de cambio alcance geográfico –"distancia loci"–, sino que lo entendemos en sentido económico. La letra de cambio, como indica CRUSELL, es instrumento de cambio, pero también de crédito. De aquí su ancha significación actual y su extraordinario desarrollo en el tráfico jurídico en general. Las garantías y privilegios que a la acción cambiaria acompañan, explican su importancia en la actualidad.

Sin embargo, nos decidimos por estudiar la letra de cambio dentro del contrato de dicho nombre porque normalmente y en su genuina función, la letra de cambio tiene como causa próxima el pacto de

ejecución de otro fundamental –compraventa, préstamo, mandato, etc.–; pacto ejecutivo que se desdobla en el mero convenio, de emisión de la letra de cambio y en el de entrega de la letra de cambio misma, como indica el Prof. GARRIGUES . Por otra parte, nuestro C, de c. en su artículo 445 parece aludir a este contrato accesorio cuando expresa: " para exigirlo o compensarlo en la forma y tiempo que ambos hayan convenido al hacer el contrato de cambio" . El T. S. no ha dudado en referirse a dicho contrato como antecedente obligado de la emisión de la letra de cambio. Además, si se estudiase la letra de cambio como autónoma de dicha relación contractual, esto es, como título–valor, acaso no tuviera encaje en este trabajo documento tan relevante en la contratación mercantil privada. Por ello, preferimos forzar algo su naturaleza jurídica para incluir aquí su estudio.

Renunciamos en este momento a consignar unas breves ideas de su regulación en el C. de c., que, si acaso, expondremos incidentalmente al estudiar su régimen tributario.

2. Régimen fiscal.

A) Nota preliminar.

El estudio del régimen. fiscal de este contrato ha de contraerse a su instrumento –letra de cambio– y al Impuesto del Timbre. El impuesto de Derechos reales en el artículo 6.º, número 7 de su Reglamento establece la exención de la expedición, abonos en cuenta, recibos, endosos de las letras de cambio. Este precepto responde a lo que consideramos acertada directriz deslindadora de los Impuestos de Derechos reales y de Timbre. La verdadera contratación mercantil privada, la que se realiza en masa, debe acampar en órbita extraña al Impuesto de Derechos reales. Las características de rapidez. y volumen que de ella son propias, no se amoldan a las exigencias inexcusables del Impuesto de Derechos reales. He aquí un caso más en que el Impuesto del Timbre puede aplicarse cumpliendo dos objetivos: los que tradicional e independientemente se vinieron asignando a los dos tributos dichos[132].

El estudio tributario de este documento se acomodará a las diversas fases integrantes de su vida.

B) Creación de la letra de cambio

Las letras de, cambio se reintegran de acuerdo con la cuantía por el artículo 138 de la Ley del Timbre. Si su vencimiento fuera superior a seis meses, el reintegro será doble. ¿Desde cuándo ha de computarse dicho plazo? SÁINZ DE BUJANDA entiende que desde la fecha de aceptación. RODRÍGUEZ CIRUGEDA –ob. cit., páginas 307–308— entiende debe sumarse al plazo transcurrido desde la presentación al pago, el que señala como presentación por el Código de comercio –arts. 470 y ss. de este Cuerpo legal–. Este último criterio nos parece el más acertado por las propias razones expuestas por dicho autor. Al fin, la letra de cambió no es documento que produzca efectos entre el librador y el aceptante exclusivamente; luego el reintegro de su expedición no ha desatender sólo a la fecha de su aceptación.

Las letras de cambio han de extenderse en efectos timbrados especiales. En este sentido el artículo 143 del C. de c: Naturalmente esta exigencia alcanza a las letras creadas bajo la soberanía fiscal española. Las expedidas en el extranjero y a satisfacer en España deberán ser reintegradas; así lo dispone el artículo 146 de la Ley del Impuesto.

[132] Con el epígrafe "Documentos de crédito y giro" la novísima Ley del Timbre de 14 de abril de 1955 regula en el art. 18 el reintegro de la letra de cambio. Hasta tanto no se reglamente la citada Ley, es prematuro todo comentario o análisis de dicho precepto.

C) Expedición de copias o duplicados.

Las segundas letras, terceras y demás podrán expedirse sin timbre –dispone el art. 148 de esta Ley–; pero deberán reintegrarse con los móviles correspondientes a su cuantía, si al ser aceptadas o pagadas no se halla unida a ellas, cualquiera que sea la causa, la primera que debió extenderse en el papel timbrado correspondiente.

La aplicación de este precepto no ofrece duda en cuanto a los duplicados y copias que conocen los artículos 448 y 449 del Código de comercio. No así en el supuesto de pérdida de la letra en su ejemplar primitivo –art. 500 del citado Cuerpo legal–. De los criterios expuestos por SÁINZ DE BUJANDA –ob. cit., pág. 207– y RODRíGUEZ CIRUGEDA –ob. cit., pág. 333–, nos parece más meditado el de este último; es decir, creemos que siempre que el duplicado se expida en consideración a la pérdida extravío del original, no sólo debe reintegrarse, sino que debe ser extendido en el efecto timbrado correspondiente.

D) Aceptación de la letra de cambio.

No supone nuevo acto sujeto a reintegro por Timbre. Al fin, el reintegro inicial de la letra de cambio –en el momento de su expedición ampara o debiera amparar todos aquellos actos que durante su normal circulación se verifiquen. En parecidos términos se expresaba la conocida Memoria de 17 de junio,– de 1903.

Pues bien, la aceptación estricta no es acto gravado nuevamente por Timbre. Y llamamos aceptación estricta a la que tiene lugar tal y como previene el art. 477 del C. de c., pues cuando la acepta un indicatario –librado subsidiario, según le denomina VICENTE Y GELLA –, es de aplicación el art. 91 del Reglamento del Impuesto que dispone sea reintegrada la cambial conforme al art. 138 de la Ley por entender existe un nuevo giro a efectos fiscales. En la Exposición de motivos de dicho texto reglamentario se fundaba esta prevención indicando que el librado pasaba a ser librador contra el indicatario o librado subsidiario. Terminaba con las siguientes palabras: "... hecha abstracción de su utilidad pública jurídica, porque universalmente está reconocido que el Derecho fiscal ha de atender sólo a la existencia del documento". No suscribimos esta expresión, pero sí creemos que el Impuesto ha de atender al posible sustrato económico de la operación, ya que, en verdad, cuando el indicatario es designado por el librador a título sucesivo –art. 484 del C. de c.–, mientras no se produce la aceptación no existe obligación cambiarla; por lo tanto, pudiera entenderse que el único contrato de giro se da con el aceptante, bien sea el primer librado, bien sea el nombrado subsidiariamente.

Por el contrario, cuando la indicación la hubiera formulado un endosante, sí entendemos se ha dado un nuevo contrato de giro a gravar mediante reintegro en la propia cambial. Y, también, cuando el indicatario acepta por el librado en primer lugar.

La R.O. de 28 de mayo de 1909–GALLARDO, Legislación de Timbre del Estado, 1913, pág. 395– resolvió una instancia en la que se solicitaba se declarase, entre otras cosas, que la aceptación de letras que el art. 21 del Reglamento califica de contraria al art. 477 del Código de comercio, no es la que por intervención puede prestar un tercero con arreglo al art. 511 del mismo Código, ni es tampoco la aceptación a que se agrega expresión de domicilio para el pago. En dicha R. 0. se declaró la existencia de un nuevo contrato de giro que nada tiene que ver en su origen, causa y accidentes con el de la letra primitiva. El primer supuesto es ell de. intervención– de–un–tercero que acepta o paga una letra por cuenta del librador o de cualquier endosante. El segundo supuesto en la instancia indicado, es el de designación de domicilio por el librado en el momento de aceptar la cambial. No son necesarias consideraciones de ninguna clase para advertir que en ambos supuestos existen dos contratos de giro distintos del que la letra de cambio originariamente documentaba y, como tales, reintegrable conforme a

la escala del art. 138.

No nos resistimos a la cita aquí de una norma de la Circular del año 1949 sobre reintegro de documentación bancaria. Establece: Se exime de reintegro la designación que se haga en la aceptación de las letras de cambio de algún Banco o banquero inscrito como pagador del documento, siempre que el pago se realice mediante compensación[133].

E) Endoso de la letra de cambio.

El endoso totalmente ajustado a las prevenciones de los arts. 461 y siguientes del C. de c., no es acto susceptible de gravamen independiente. El reintegro inicial de la letra de cambio ampara el endoso o endosos de este documento como título destinado a la circulación. A1 parecer, surgió la duda de que la cláusula de endoso equivaliese a la de recibo liberatorio y, por tanto, debiera gravarse por el actual 2.º párrafo del art. 144. La Dirección General resolvió con fecha 27 de agosto de 1900 –GALLARDO, ob, cit., pág. 189– que el "recibí" sujeto a gravamen era el puesto en la letra cuando se pague al tenedor por el librado[134].

F) Aval en la letra de cambio.

El aval consignado en la cambial no constituye acto sujeto a gravamen por Timbre. Sí, en cambio, el formalizado en documento separado según indicamos al tratar del contrato de fianza[135].

G) Pago de la letra de cambio.

El segundo párrafo del art. 144 de la Ley del Impuesto, como antes indicamos, contiene la escala por la que se grava el "recibí" en las letras de cambio pagadas en España, empléese dicha expresión ó cualquiera otra que signifique extinción del crédito que la letra representa[136]. El párrafo 5.° del art. 140 contiene una norma de exceptuación para el caso de, pago por Banco inscrito mediante compensación.

H) Expedición de la letra de resaca.

La cambial que en acción de regreso se expida –llamada letra de resaca– está sujeta a reintegro en iguales condiciones que si de una letra de cambio se tratara.

I) Vida de la letra de cambio.

El reintegro previsto en la escala del art., 138 comprende un plazo de duración de seis meses como máximo. ¿Cómo se computará? Teniendo en cuenta que la letra puede circular antes de ser aceptada, creemos, con RODRÍGUEZ CIRUGEDA, que el plazo corrido hasta la aceptación debe sumarse al comprendido entre la aceptación y el pago para determinar si la duración de la cambial es o no superior a seis meses.

---

133 Posteriormente se ha dispuesto:
"La mera designación hecha por el aceptante de una letra de cambio, de un Banco o banquero donde aquél tenga abierta cuenta corriente, como el lugar del pago de la letra, está sujeto al art. 140 de la Ley del Timbre" (Apartado 7.º de la Orden ministerial de 16 de febrero de 1951).

134 En la Ley del Timbre del año 1955 queda exenta de ulterior reintegro esta cláusula cambiaria estampada en el documento dicho.

135 Vid. último párrafo del art. 18 de la Ley de Timbre que comenzará a regir el día 1,º de enero de 1956. También la obra de LANGLE: "El aval en la letra de cambio", Barcelona, 1954.

136 La escala de recibí establecida en el art. 144 de la Ley del Timbre es aplicable únicamente a las letras de cambio y no a los documentos de giro (Acuerdo de la Direc. Gral. del Timbre de 28 de noviembre de 1950).
La cláusula de recibí en los documentos de crédito y giro de naturaleza cambiaría deberá reintegrarse conforme al núm. 14, b), de la tarifa de la Ley del Timbre de 14 de abril de 1955 (último párrafo del art. 18).

Si la letra de cambio fuera objeto de prórroga ha de entenderse a efectos fiscales que se trata de creación de nueva letra sujeta a reintegro –vid. el art. 93 del Reglamento del tributo–.

La circular sobre documentación bancaria que varias veces hemos citado en este trabajo, advirtió que cuando en una letra se omita algún dato, tal como su fecha, vencimiento u otro en forma que resulte indeterminada en el momento de su emisión su período de duración, será exigible el reintegro doble que el párrafo cuarto del art. 138 señala para los efectos cuyo vencimiento sea superior a seis meses.

3.–Notas finales.

El gravamen de la letra de cambio responde en toda su regulación al del documento de giro por excelencia. Tal vez algo formalista, puesto que atiende exclusivamente al nombre empleado para denominar al documento. Verdad es que este trato coadyuva a que la letra de cambio no sea utilizada nada más que en aquellas operaciones que son propias o genuinas de este documento. Aquellas otras modalidades de giro y circulación –de la letra de cambio que puedan ser perfectamente cubiertas por otros documentos con tratamiento fiscal más favorable, que dejen de servirse de la cambial. De este modo la legislación tributaria ayuda al reencaje de las instituciones en sus propios límites.

CONTRATO DE CHEQUE

1. Introducción.

Define el Prof. GARRiGUES el contrato de cheque como aquel pacto de disponibilidad que autoriza al librador para girar cheques a cargo del librado. El contrato de cheque –agrega– va normalmente unido a un contrato más amplio –contrato de giro–. Más adelante distingue el contrato de giro del contrato de cheque. El contrato de giro, dice, tiene como finalidad el servicio de caja, o sea, la realización de cobros y pagos, sea en dinero, sea mediante anotaciones en contabilidad. En cambio, añade, el contrato de cheque autoriza a la emisión de cheques a cargo de uno de los contratantes. Este pacto de disponibilidad es accesorio del principal –servicio de caja–[137].

En estas sencillas, pero exactas, indicaciones de este autor, podemos centrar el desarrollo del régimen fiscal del cheque como documento de realización del contrato dicho. La definición legal –artículo 534 del C. de c. como mandato de pago que permite al librador retirar en su provecho o en el de un tercero todos o parte de los fondos que tiene disponibles en poder del librado, coincide con la función que al cheque se le asigna.

Ahora bien, el cheque puede documentar ambas funciones: giro y mandato de pago. Dualidad de cometidos que hemos de tener en cuenta al desarrollar a continuación su régimen fiscal.

2. Régimen fiscal.

A) Preliminar.

Hemos de referirnos, exclusivamente, al Impuesto del Timbre.

El Impuesto del Timbre regula o grava de modo diferente el documento de giro de los simples

[137] Vid.: GARRIGUES en "Sobre el concepto del cheque y del contrato de cheque", en Rev. de Derecho mercantil, núm. 52, págs. 7 y sigs. También VILLAR PALASÍ y MUÑOZ CAMPOS en "Ensayo sobre la naturaleza del cheque", en la misma Rev., núm. 31, págs. 7 y sigs.

documentos de pago. Es decir, para este tributo una cosa es remitir fondos y otra sustituir el dinero en los pagos. He aquí el diverso trato fiscal que a un mismo documento –cheque– se le da según la función que en el tráfico jurídico cumpla [138].

Por ello disentimos de quienes atribuyen a la mayor circulación o transmisibilidad de los cheques a la orden su gravamen por el art. 138, como más adelante indicamos. La circulación del cheque implica realización de giros entre las personas que en ella intervienen. El cheque cumple, en esta hipótesis, función propia de un documento de giro, pues como tal documento de giro ha de tributar.

Otro supuesto. El cheque pagadero en plaza distinta de aquella en que fue librado, efectúa una operación de giro de numerario como si de un contrato de cambio trayecticio se tratara. He aquí, también, otra modalidad del cheque que no puede desconocer la legislación fiscal, siempre atenta al contenido económico o valuable de la institución. Ya el T. S. en sentencia –de 3 de mayo de 1897 declaró que los cheques o mandatos de pago constituyen, cuando son expedidos a la orden y librados de plaza a plaza, verdaderos documentos de giro y están. sujetos con tal carácter al Timbre, puesto que representan en forma de giro la entrega o abono de cantidad en cuenta, ... –ABELLA, 1932, pág. 162–.

En cambio, cuando el cheque es verdadero mandato de pago sustitutivo de dinero que se entrega "causa solvendi", su gravamen responde a esta estricta función.

B) Cheques a la orden.

Los cheques a la orden son citados en el art. 138 de la Ley del Timbre con otros documentos llamados de giro.

El Reglamento de este Impuesto en su art. 88 viene a incluir en este artículo los cheques al portador o a favor de persona determinada cuando el librador no tenga en poder del librado y reconocidos por éste, fondos bastantes para verificar el pago en el acto de la presentación del cheque. Análogamente el último párrafo del núm. 2 del art. 140 de la Ley vigente.

De estos dos preceptos podemos, ya, extraer las siguientes indicaciones. Una, que el cheque a la orden por su mayor circulación queda gravado por la escala del art. 138. Otra, que el cheque al portador o el nominativo, librado sin previa provisión de fondos, queda asimilado a los demás documentos de giro citados en el artículo 138.

Atendidas las diferencias de gravamen entre el cheque a la orden, de un lado, y los cheques al portador y nominativos de otro, son presumibles prácticas que tiendan a convertir el cheque a la orden en al portador o nominativo y el que se emitió como nominativo en a la orden mediante su endoso. Los comentaristas de este Impuesto, agotando, como siempre, su problemática, indican: 1.° Que dicha conversión, tachando la mayoría de las veces las palabras "a la orden", ha de tener lugar al emitirse el documento y salvando la enmienda el propio librador. 2.° Qué el endoso de un cheque nominativo –conversión a la orden–, constituye una simple cesión de crédito –art. 466 del C. de c.–, por lo que deberá ser reintegrado en tal momento como naciente documento de giro según la escala del art. 138.

C) Cheque al portador o nominativo.

Al entenderse estos documentos de limitada circulación, son objeto de gravamen más reducido que si se emitieran a la orden. De ellos se ocupa el art. 140 de la Ley del Timbre.

[138] Con el epígrafe "Documentos de crédito y giro" la novísima Ley del Timbre de 14 de abril de 1955 regula en el art. 18 el reintegro de los cheques a la orden. El art. 32 se refiere a las demás clases de cheques bajo la rúbrica de "órdenes de pago". Y el apartado 20 del art. 89 señala las exenciones por dicho gravamen.
Hasta tanto no se reglamente esta disposición, no es posible examinar dichos preceptos.

Recordemos aquí que de acuerdo con el último párrafo del número 2 del artículo que desarrollamos y el 88 del Reglamento, es preciso que el librado tenga en su poder y así reconocidos fondos del librador a disposición de éste en el momento de emitirse el documento, para que el cheque al portador o nominativo goce del trato fiscal que a continuación anotamos. La circunstancia de haber sido pagado o renovado por el librador sin unirse el correspondiente protesto, equivale a reconocimiento implícito de la falta de provisión previa en el librado, por lo que se asimilan estos supuestos al que acabamos de indicar –vid. primeros incisos del último párrafo del núm. 2, del art. que estudiamos–.

Clasificaremos su estudio de acuerdo con su régimen fiscal.

Con reintegro de 0,25 ptas., quedan gravados –dispone el número 1.º del art. 140, ya mencionado–: Los cheques al portador y nominativos contra cuenta corriente que se hayan de pagar en la misma plaza en que se expidan y, los de igual clase que se libren contra cuenta corriente y se hayan de pagar en plaza distinta, pero al propio titular de la cuenta.

En los supuestos que estudiamos el cheque cumple mera función de instrumento de pago. Sustituye a la moneda y queda asimilado sin violencias al talón contra cuenta corriente. Por ello son objeto de un mismo trato tributario –vid. el art. 142–.

En el núm. 2.° del art. 140 se mencionan los supuestos de gravamen de cheques al portador o nominativos por la escala del art. 138 y reducidos sus tipos en un 50 por 100. Los enumeramos así:

– Los que no sean contra cuenta corriente.

– Los que aun siendo contra cuenta corriente, se libren de una plaza nacional o extranjera a otra española y no se paguen al propio titular de la cuenta corriente.

–Los citados en el núm. 1 de este artículo cuando su tenedor indique se paguen a banquero o sociedad determinada, cruzando en su anverso el nombre del banquero o sociedad o escribiendo solamente las palabras " y Compañía".

Aquí quedan agrupados, como vemos, los no librados contra cuenta corriente –cumplen función distinta del talón de cuenta corriente–, los que se satisfacen en plaza distinta –y aunque sean contra cuenta corriente se paguen a persona distinta del titular de la cuenta– y los "cruzados" por el tenedor.

Las razones que podemos hallar en justificación del trato distinto de los cheques relacionados, se resumen así: En cuanto a los no librados contra cuenta corriente por no merecer el trato excepcional que a dicho contrato se otorga. Respecto a los pagados en plaza distinta de la de su expedición, aun siendo contra cuenta corriente, pero no a favor del titular de la cuenta corriente, por la "distantia loci" que implica en definitiva un giro y ha de quedar asimilado al supuesto previsto en el apartado c) del núm. 2. del artículo 140 y en el art. 145. Y, por último, el cheque "cruzado" por su tenedor, porque, en puridad, equivale a endosarle, esto es, que se convierta en "a la orden"; sólo en atención a ser satisfecho a una entidad bancaria o sociedad determinada se le reduce al 50 por 100 la escala del art. 138.

D) Cheque cruzado por el librador.

Por último, en el núm. 3.º del art. 140 se determinan los requisitos que deben reunir los cheques y demás mandatos de pago para quedar exceptuados de gravamen por el Impuesto del Timbre. Motivos propulsores de la compensación bancaria y del perfeccionamiento de la mecánica en los pagos interiores, son, indudablemente, los que amparan esta exención tributaria.

Ha de agregarse que si el cheque lleva "recibí" queda excluído de este régimen de excepción.

También ha de indicarse que la R. 0. de 3 de julio de 1929, en su núm. 2.°, dispuso que los cheques endosados que se lleven a compensación y cumplan todos los requisitos exigidos en el art. 140 de la Ley, deben disfrutar de la exención tributaria correspondiente ("Gaceta de Madrid" del día 11 del mismo mes).

RODRÍGUEZ CIRUGEDA anota esta R. 0. extractándola así: El beneficio que regula el núm. 3.° del art. 140 es también aplicable a los cheques a la orden que se cumplan los requisitos necesarios (Ob. cit., pág. 322). Nosotros entendemos que siendo requisito ineludible que el cheque haya sido "cruzado" por el librador, no cabe, como parece des prenderse de la R. 0., que el cheque sea cruzado después de haber sido endosado, pues, aunque vuelva al librador por vía de endoso ya no lo cruzará como tal librador, sino como endosatario –tenedor– que es algo distinto, como antes vimos. Además, si el cheque nace "a la orden", pero no cruzado, es pertinente aplicar la escala del art. 138, sin que quepa posterior desgravación.

E) Cheque circular.

Cheque circular –indica VICENTE Y GELLA en su obra "Los títulos de crédito", pág. 353– es aquel que puede ser hecho efectivo en distintas plazas, ya en las sucursales del Banco emisor, ya en otros establecimientos de crédito en correspondencia con aquél; la determinación del lugar en que deba satisfacerse corresponde en esta clase de documentos al propio tenedor del título. Estos cheques –agrega dicho autor– pueden emitirse al portador, y entonces funcionan como un verdadero billete de Banco. Los llamados cheques de viaje, "travellers chek", son, en realidad, una variedad del cheque circular.

Del llamado cheque de viaje se ocupó el legislador en el art. 4.° adicional de la Ley del Impuesto, por el que se observó a los Bancos inscritos la facultad de concertar con el Estado un régimen especial para su establecimiento. De esta autorización no se ha hecho uso hasta la fecha.

Desde luego deben reintegrarse por la escala del art. 138. Ratifica este criterio la Circular de la Dirección General referente a la documentación bancaria –año 1949– cuando indica deben reintegrarse por dicha escala los documentos utilizados por los Bancos para realizar operaciones de giro y cedidos a sus clientes, muchas veces bajo el nombre de cheque, pero sin constituir verdaderamente documento de este carácter por la falta de alguno de sus requisitos esenciales. Asimismo, cuando afirma que no pueden considerarse cheques los mandatos entregados por los Bancos contra sus sucursales, o viceversa, por lo que quedarán gravados por la escala del art.. 138, varias veces citado. La razón expuesta por el Centro directivo como fundamento de esta última advertencia, es que no existe dualidad de personas entre librador y librado; en efecto, así es, ya que las sucursales y la central de una determinada entidad bancaria constituyen una sola persona jurídica, pero también es cierto, como al principio anotábamos, que se produce tina operación de giro de numerario de plaza a plaza como tal sujeta al artículo 138, denomínese como se denomine al documento librado.

F) Cheque para abonar en cuenta.

El cheque para abonar en cuenta o cheque para contabilidad, como le llama VICENTE Y GELLA –Ob. cit., pág. 351–, es aquel que no faculta al tenedor para percibir su importe, sino únicamente para compensarlo con el librado, abonando éste en la cuenta de aquél la suma consignada en el documento.

SÁINZ DE BUJANDA –ob. cit., pág. 222– lo considera reintegrable con arreglo a las normas generales que correspondan según su clase y cita los arts. 133 y 140 de la Ley del Impuesto. Nosotros creemos que al no existir en ningún caso pago en numerario es un documento más de abono en cuenta, que ha de llevar el reintegro que como tal le corresponde. La expedición de un cheque para contabilidad implica la de una cuenta corriente. El librado carga en la cuenta del librador y abona en la del tenedor el importe del cheque. ¿Por qué no ha, de ser reintegrado con 0,25 ptas al amparo del art. 184 de la Ley?

3. Indicaciones finales.

A lo largo del estudio fiscal de este documento, va hemos ido señalando las directrices que, a nuestro modesto juicio, presiden el gravamen por Timbre del mismo. No obstante, tampoco podemos afirmar que la actual regulación responda a una determinación serena y fija. Las prácticas bancarias, sobre todo, han desvirtuado este documento más que ningún otro. El legislador, o mejor, el órgano gestor ha tenido que marchar siempre detrás de estas deformaciones, aceptando una veces y negando otras el nombre de cheque al documento empleado. Por ello, y como propugna SÁINZ DE BUJANDA, acaso sea este documento uno de los más necesitados de reforma tributaria, deslindando claramente la función„ que se le asigna en el orden impositivo y asimilándole a otros documentos cuando no responda exactamente al encaje económico o jurídico por el legislador previsto para él.

Ejemplo de esta actividad reglamentadora son las normas que hemos copiado y establecidas en el año 1949 para el reintegro de la documentación bancaria. También cuando se advierte que los cheques que con infracción del art. 535 del C. de c. expresan la fecha en guarismo, se reintegrarán, cualquiera que sea su forma de emisión, por la escala general del art. 138. Norma de aplicación analógica a los cheques es la que con la letra e), previene: Están sujetos a reintegro por el art. 138, como documentos que suplen a los de giro, los recibos negociados por los Bancos y los que, previo descuento o no, son cobrados por los Bancos en plaza distinta de la del domicilio del librador.

La dificultad unificadora estriba, precisamente, en las muy variadas funciones que este documento –como otros– puede cumplir, y en que si se abandona el criterio que podríamos llamar nominalista, esto es, clasificación tributaria en razón del nombre y demás cláusulas o requisitos en los documentos contenidos, será extraordinariamente difícil señalar el gravamen atendiendo tan sólo a la función económica que en cada supuesto realicen. Y sin embargo, éste sería el procedimiento más acertado por ajustarse a su real operativa.

El "recibí" en los cheques y documentos equiparados está sujeto a reintegro por el núm. 2 del art. 190 de. la Ley, del Impuesto. Así lo indicó la Circular de 18 de febrero de 1921 para, los nominativos –ABELLA, 1932, pág. 156– y la citada R.O. de 1929 en su apartado primero.

CONTRATO DE ASIGNACIÓN

1. Indicación previa.

En nuestro afán de dar cierta amplitud a este estudio abarcando aquellos documentos que el tráfico jurídico–mercantil conoce, aunque su encaje dentro de una figura contractual resulte forzada, nos referimos al contrato de asignación –Anweisung– para citar dentro de él las cartas–órdenes de crédito y las libranzas a la orden. Sabemos que tan próximas a esta institución como las cartas–órdenes de crédito, por ejemplo, son la letra de cambio y el cheque. Sin embargo, preferimos desarrollar independientemente estos otros documentos –contratos de cambio y de cheque, respectivamente–, ya que cabe en ellos matizar su naturaleza y, además, no son reducibles a una función–tipo desde ángulo jurídico ni económico[139].

[139] Con el epígrafe "Documentos de crédito y giro", la novísima Ley del Timbre de 14 de abril de 1955 regula en el art. 18 el reintegro de las libranzas y cartas órdenes de crédito.

2. Carta–orden de crédito.

A) Preliminar.

No definiendo el art. 567 del C. de c. este, documento, recogemos la que GARRIGUES propone identificándola con la asignación. La asignación supone: una invitación unilateral hecha por el asignante al asignado para que éste realice una prestación al asignatario por cuenta del asignante.

Como vemos, el asignado no concede crédito por su propia cuenta, sino que lo hace por cuenta del asignante y al entregar las cantidades pedidas por el asignado.

Según el art. 568, la cantidad que el asignado haya de pagar por cuenta del asignante no ha de ser señalada anticipadamente; basta con fijar un máximo. Ahora bien, si no se determinase este tope, el documento deja de ser una carta–orden de crédito para convertirse en una simple carta de recomendación, según previene el último párrafo del citado precepto.

El carácter mercantil lo adquiere la carta–orden de crédito por una de estas dos circunstancias: Haberse expedido de comerciante a comerciante o estar destinada a atender una operación mercantil.

B) Régimen fiscal.

Hemos de limitarnos al estudio del Impuesto del Timbre. Para este tributo pueden existir tres clases de cartas–órdenes de crédito con trato fiscal distinto: Que el documento se refiera a una cantidad fija y determinada; que se señale una cantidad máxima a per –cibir por el signatario en una o varias veces y total o parcialmente, y que no se limite la castidad que en todo caso pueda abonarse por el asignado al signatario.

En el primer supuesto queda asimilada la carta–orden de crédito a los distintos efectos de comercio que enumera el art. 138 de la Ley del Timbre. En puridad, la carta–orden de crédito por cantidad fija y determinada cumple la misma–función económica que una libranza, por ejemplo, salvada la diferencia que existe entre un título directo y un título a la orden. Por ello, también, el reintegro debe tener lugar en el momento mismo de su expedición por el asignante.

En el segundo caso la carta–orden de crédito es objeto de norma especial de gravamen. Queda recogida en el párrafo segundo del art. 141 de dicho texto legal. Cuando se trate de cartas–órdenes de cantidad limitada, previene, llevarán a su expedición el timbre móvil de 15 céntimos de peseta, reintegrando la diferencia con arreglo a dicha escala –se refiere a la del art. 138 antes aludida– hacerse efectiva, teniendo en cuenta la cantidad que se realice.

En el tercer supuesto el propio art. 141, en su párrafo primero, determina que las cartas órdenes sin límite llevarán a su expedición el timbre móvil para efectos de comercio de una peseta –veinte céntimos, clase octava; pero si se realizaran en cantidad superior a 750 pesetas, se reintegrará la diferencia con sujeción a la escala del att. 138. Consultando dicha escala advertimos que el efecto hasta 750 pesetas lleva , un reintegro de 1,20 pesetas. Por consiguiente, la diferencia entre la carta–orden de crédito sin límite carta de recomendación para nuestro C de c.– y la que tiene señalado, un tope, es que la primera se reintegra inicialmente con 1,20 pesetas, sea cual fuere la cantidad de que, disponga el asignatario, y en la segunda su reintegro "ab initio" es de 0,15 pesetas.

Concluyendo, indiquemos cómo él primer caso –no es de tribulación de verdadera carta–orden de crédito; por ello queda asimilada a efecto de comercio equivalente. Y cómo él tercer supuesto se transforma en el segundo fijando una cantidad, todo lo elevada que se desee, en función de limitación de crédito; este tope basta para eludir el reintegro. inicial, de 1,20 pesetas; es decir, indirectamente la Ley de

Timbre promueve y pretende desterrar de la práctica mercantil un documento que, según nuestro C. de c., no tiene la consideración de carta–orden de crédito.

3. Libranzas a la orden.

A) Preliminar.

Las libranzas entre comerciantes –viene a decir el C. de c. en su art. 532– producirán las mismas obligaciones y efectos que las letras de cambio, excepto en la aceptación que es privativa de ésta. Esta equivalencia, legalmente declarada, nos revela. casi totalmente de dar la noción de este documento.

La libranza no es, por sí acto mercantil. Han de ser comerciantes el librado y el librador o ha de proceder de operaciones comerciales. La condición en segundo lugar expuesta creemos siempre estará comprendida en la otra de alcance subjetivo. Por otra parte, una colocación desdichada de las comas en el art. 532 del Código de comercio parece reservar la segunda condición alternativamente indicada, a los vales o pagarés; sin embargo, GARRIGUEs y VICENTE Y GELLA, por ejemplo, no dudan en plantear dicha disyuntiva.

B) Régimen fiscal.

El art. 138 de la. Ley del Timbre cita, entre otros efectos de comercio, las libranzas a la orden. Desde luego, no contiene distinció alguna entre la libranza civil y la mercantil. Por lo tanto, ambas quedan sujetas a gravamen por el citado precepto.

Los comentaristas han planteado qué gravamen procederá. aplicar a la–libranza al portador . SÁINZ DE BUJANDA ––ob. cit., pág. 228– se decide por su asimilación a la libranza a la orden. RODRÍGUEZ CIRUGEDA –ob. cit., pág. 311– por su tributación con arreglo al art. 140 de la Ley reguladora de este. Impuesto, que se refiere a los cheques al portador. Nosotros nos decidimos por la solución de RODRÍGUEZ CIRUGEDA, ya que, como indica VICENTE Y GELLA, la omisión de alguno de los requisitos señalados en el artículo 531 del C. de e. por ejemplo, la persona a cuya orden se habrá de hacer elpago impide considerar al documento como tal libranza; por consiguiente, la libranza al portador ha de ser asimilada a un mandato de pago al portador y, como tal, reintegrado. Verdad es, también, que no debiera gozar de la escala del artículo 140, más beneficiosa, esa práctica desnaturalizadora de la libranza.

Nada más creemos oportuno considerar sobre documento, que ya ha sido calificado de arcaico.

CONTRATO DE PROMESA ESCRITA AL PORTADOR

1. Nota previa.

Obligación al portador es un documento en el cual el emitente se obliga a una prestación al portador de aquél. Esta definición de ENNECCERUS, recogida por el Prof. CASTÁN –ob. cit, III, página 407– nos permite estudiar dentro de este contrato el pagaré o vale a la orden que nuestro C. de c. conoce. Tal vez su equiparación al reconocimiento de deuda fuese más fácil, pero la existencia del título o documento transmisible nos decide a estudio bajo el indicado epígrafe, aunque las leyes patrias desconozcan dicha figura contractual y sí, sólo, se adivine en la regulación fragmentaria de sus efectos que contiene el C. de c.

Las razones invocadas al referirnos al contrato de asignación en justificación de su cita en este trabajo, sedan aquí por reproducidas.

2. Pagarés o vales a la orden.

A) Preliminar.

Nos decidimos por la equiparabilidad del vale y del pagaré. Ambos son documentos por los que se reconoce una deuda. Deuda que, como indica el núm. 8.º del art. 531 del C. de c., ha de satisfacer quien libra el vale o pagaré. En la* supresión, del librado estriba la diferencia con la libranza.

Para que estos documentos tengan carácter mercantil han de proceder de operaciones comerciales, según indica el art. 532. del citado Cuerpo legal.

B) Régimen fiscal.

El Reglamento del Impuesto de Derechos reales cita los pagares en su art. 6, núm. 7, para dejar exentas sus negociaciones. Aunque este documento equivalga a un reconocimiento de deuda, es lo cierto que no tributa por este Impuesto al exigir el art. 27, 1) de dicho texto reglamentario, que el contrato de reconocimiento de deuda se consigne en documento autorizado por Notario, funcionario judicial o administrativo; formalidades que no se dan en el pagaré o vale que en el orden mercantil se conocen.

Falta de autorización de carácter público en dicho documento a la que coadyuva la Ley del Timbre cuando en su art. 138, último párrafo, dispone: Los pagarés a la orden, cualquiera que sea el tiempo de su duración, tributarán con arreglo a la escala del artículo 15 de esta Ley, debiendo extenderse, precisamente, en efectos especiales que expenda el Estado. Exigencia formal que reitera el art. 143 del mismo texto legal.

Aunque el pagaré es un título a la orden, fiscalmente no es ésta su característica de mayor trascendencia. Podrá endosarse o circular, pero tiene mayor relevancia tributaria el cumplir función análoga a un documento formalizador de un contrato de préstamo. He aquí el motivo de que el pagaré a la orden no se considere como un documento de giro más de los citados en el primer párrafo del art. 138 de la Ley del Timbre.

El pagaré o el vale pueden redactarse también al portador. Si, como hemos indicado, sus posibilidades de circulación no trascienden en su régimen fiscal, es indudable que el pagaré o vale al portador pudiera ser asimilado al emitido a la orden –postura de SÁINZ DE BUJANDA refiriéndose a la libranza–. Solución a la que llega RODRÍGUEZ CIRUGEDA por remisión del art. 190 de la Ley dicha. Es decir, sea una u otra la solución, será de aplicación la escala contenida en el,art. 15 del repetido texto rector[140].

CONTRATO BANCARIO

1. Preliminar.

Con este título estudiamos las operaciones más importantes que suelen realizar los Bancos. Ser un Banco parte contratante implica caracterizar como tal a la operación estipulada. Poco a poco las

[140] Con el epígrafe "Documentos de crédito y giro", la novísima Ley del Timbre de 14 de abril de 1955 regula en el art. 18 el reintegro de los vales y pagarés a la orden.

actividades mercantiles se van agrupando desde prisma jurídico en atención a constituir el fin u objeto comercial de uno de los contratantes. La contratación se va matizando y saturando de características propias por la simple acomodación a una forma de actuar, de ejercer el comercio. La actuación en masa disgrega las instituciones. Los contratos. fundamentales se escinden en contratos especiales. El depósito bancario, por ejemplo, es igual y distinto al depósito mercantil. He aquí la razón de que agrupemos los tipos contractuales más sobresalientes que se producen dentro de las operaciones bancarias, sin perjuicio de que en algunas ocasiones nos hayamos de remitir al contrato mercantil independientemente estudiado.

2. De apertura de crédito.

A) Preliminar.

Así como otras operaciones bancarias quedan estudiadas con el respectivo contrato, el de apertura de crédito se desarrolla aquí por ser negocio casi específico de los Bancos.

VICENTE Y GELLA nos da el concepto de este contrato. La apertura de la cuenta tiene lugar mediante un contrato en el cual el Banco asume la obligación de facilitar a su cliente por el tiempo pactado la cantidad máxima de que se trate, la cual se entregará a éste en una o varias veces.

El contrato de apertura de crédito puede ser simple o en cuenta corriente. La modalidad en segundo lugar indicada sólo supone la yuxtaposición de fórmulas, obligaciones y documentos propios del contrato de cuenta corriente que hemos anotado. independientemente; además, en este caso, sería de carácter unilateral.

También puede ser clasificado en atención a la garantía o cobertura convenida. Puede ser: Con garantía de fondos públicos y valores industriales, de mercaderías debidamente depositadas, de letras de cambio y de mercaderías en circulación material. Los supuestos, de garantía inmobiliaria parecen ser extraños a la órbita mercantil.

Interesa distinguir a este contrato del de préstamo. El artículo 1755 del C. de c. diferencia el préstamo de la apertura de crédito. La apertura de crédito desemboca natural y corrientemente en, un préstamo por el importe de la cantidad dispuesta. Pero esta misma consideración ya nos advierte que puede darse el caso de que tal préstamo no llegue, a existir porque no se haya dispuesto de cantidad alguna, a pesar de convenirse esta operación crediticia. Por esta razón, también, el préstamo es contrato real y el de apertura de crédito meramente consensual.

No hemos de terminar sin advertir que la Ley de 15 de octubre de 1942 ha prohibido la práctica bancaria de concesión de créditos bajo forma de descubiertos en cuenta corriente. Se entenderá por descubierto, agrega, toda cantidad activa superior a mil pesetas, de que los Bancos permitan disponer en dinero a sus clientes por medio de talones, cheques u órdenes de pago, admitidas para los depósitos de efectivo en cuentas corrientes, por un tiempo mayor de quince días naturales, y cuyo límite no esté respaldado por una póliza o letra de cambio, suscrita por el acreditado, a vencimiento fijo. Queda, por tanto, establecido el carácter formal de este contrato y su equivalencia o sustitución con el que ampara la letra de cambio.

B) Régimen fiscal.

a) Impuesto de Derechos reales. .

El artículo 27, 1) del Reglamento del Impuesto cita las "cuentas de crédito" y las somete a gravamen cuándo se consignen o se reconozcan en documento autorizado por Notario, funcionario judicial o

administrativo, cualquiera que sea su importe y la obligación de que procedan, así como las prórrogas expresas y las renovaciones totales o parciales.

En el número 22, del artículo 6.° del mismo texto se establece la exención por este tributo de la extinción de las cuentas de crédito.

Como vemos, el legislador, previendo que este contrato se transforma en uno de préstamo siempre que llegué a consumarse, le menciona en línea con el préstamo Su.VÁN, por ejemplo, afirma –ob..cit., pág. 114– qué las cuentas de crédito constituyen una forma especial de préstamo. Sin embargo, no desconoce la diferencia que ya apuntamos. En su artículo 69, 2), dando normas para: fijar la base liquidable, dispone: Cuando la forma de realizarse la operación, como acontece en las cuentas de crédito, no permita fijar desde luego su cuantía, la liquidación se girará al liquidarse –repite el legislador – anualmente el crédito, o antes si terminase la operación; sobre el capital que resulte utilizado por el prestatario, entiéndese por capital utilizado la mayor cantidad tomada por el mismo en una sola vez durante dicho período de tiempo, ó la suma, de los préstamos que hayan surtido efecto al mismo tiempo, si fuera superior a aquélla.

También, quedan mencionadas en el artículo 157, 1) al señalar un procedimiento de exacción por Bancos y Sociedades de crédito.

Teniendo en cuenta los presupuestos exigidos para qué, este contrato quede sujeto al Impuesto de Derechos, reales, podemos afirmar que las operaciones bancarias de apertura de crédito en todo su volumen han de quedar fuera de la órbita de aplicación de este impuesto. Y así conviene, desde luego, a las exigencias de esta, clase de operaciones.

b) Impuesto del Timbre.

a') Con garantía personal.

La sujeción a este Impuesto de los contratos de concesión de crédito con garantía personal no está expresamente prevista. Por consiguiente, deberían quedar gravadas según el artículo 190. No obstante, la Dirección General del Timbre y Monopolios, en acuerdo de 26 de febrero de 1945 al recordar la plena vigencia del artículo 143 sobre la obligación de utilizar los efectos especiales timbrados, ha mencionado las pólizas de crédito con garantía de valores cotizables y las de crédito con garantía personal, y ha declarado deben extenderse precisamente en papel que lleve estampado el timbre que le corresponde según la escala contenida en el artículo 138. Esta resolución es conforme con la orientación que sostiene deben quedar incluídos en el artículo 138 los documentos propios de las operaciones bancarias. Pero no citándose en el artículo 139 nada más que las pólizas de crédito con garantía de valores de cotizables, no estimamos acertada en buena hermenéutica el extractado acuerdo. Sin embargo, dicha Direc. Gral. ha declarado incluída en el artículo 139 la póliza de crédito con garantía personal del acreditado.

No obstante, cuando la garantía sea prestada por persona distinta que el propio contratante, existen dos actos o documentos gravables: Uno el de crédito y otro el de fianza. Y decimos actos porque puede suceder que se hayan consignado en un mismo documento. El T.E.A.C. –resolución de 22 de diciembre de 1944– ha reconocido la existencia de los dos supuestos de tributación. SÁENZ DE BUJANDA, –ob. cit., págs. 334–335– indica que constituye una anomalía establecer un gravamen más fuerte para la obligación accesoria –fianza– que para el contrato principal –sea el préstamo o el crédito–. Suscribimos sin reservas las consideraciones que en apoyo de su opinión expone.

b') Con garantía de valores cotizables.

El artículo 139 de la Ley del Timbre dispone que las pólizas epigrafiadas llevarán el timbre que, con sujeción a la escala que se fija por el artículo anterior, corresponda a la mitad del crédito que por las

mismas se conceda, y en dicho artículo se considerarán comprendidas para todos los demás fines del mismo.

En los casos, en que las sumas de las cantidades recibidas se previene en su segundo párrafo excedan de la mitad del crédito concedido, se pagará la diferencia entre el impuesto satisfecho y el que Corresponda a la cuantía total de dicho crédito sujeción a la citada escala, fijando en la póliza los timbres móviles necesarios al efecto, los que se inutilizarán como se dispone en el artículo 9º.

El Reglamento del Impuesto –art. 86, párrafo tercero– complementa esta última norma indicando que la póliza principal deberá quedar en poder del prestador –"sic"–, quien hará constar por fin de cada mes el saldo de la respectiva cuenta a los efectos de este tributo.

No desconoce la regulación de este Impuesto las características propias de este contrato. Responde a su real desenvolvimiento y le asimila en el tiempo al préstamo de igual cobertura.

Corresponde anotar aquí, como lo hace RODRÍGUEZ CIRUGEDA –Ob. cit., Págs. 318 y 444–, la sentencia del T. S. del 3 de mayo de 1930 que declaró no constituía contrato de depósito independiente la entrega de los valores que se pignoran al establecerse la operación de crédito.

c') Con garantía de mercaderías.

Puede afirmarse que el régimen fiscal de este contrato con la garantía pignoraticia dicha, es idéntico al que acabamos de anotar para el supuesto de garantía en valores cotizables. En definitiva, como dice RODRÍGUEZ CIRUGEDA las mercaderías son efectos cotizables según el artículo 67 del C. de c. Y así tiene declarado la Dirección General competente en Circular del año 1949.

Desde otros puntos de vista será difícil superar la contracción de SAINZ DE BUJANDA en su tantas veces citada obra . Por ello preferimos indicar su tributación y remitirnos a cuanto argumenta dicho autor.

d') Duplicados de las Pólizas.

El párrafo tercero del artículo 139 de la Ley reguladora se refiere al reintegro de estos documentos. Ya ha sido desarrollado al tratar de los préstamos con garantía, de valores cotizables.

C) Indicación final.

Este contrato no nos sugiere otro comentario que el relativo a la conveniencia de estudiar forma de pago del Impuesto de Timbre distinta a la actualmente en vigor. Es indudable que el exigir sean extendidos en los efectos timbrados especiales dificulta en forma extraordinaria esta contratación, de por sí necesitada de procedimientos rápidos y adaptados a las peculiaridades de cada Empresa bancaria; no se puede, por ello, unificar las condiciones generales de contratación y sí, por el, contrario, consentir que cada Banco pueda convenir según las fórmulas que él estime más convenientes. El documento podría ser reintegrado en el respectivo ejemplar al igual qué los contratos de seguro, por ejemplo. Mas esta orientación no es la que impera en el Centro directivo gestor del Impuesto, ya que en Circular de 7 de diciembre de 1949 recuerda la obligación de que las pólizas de crédito, cualquiera que sea su clase, se extiendan en efectos timbrados especiales.

3. De préstamo.

Son los préstamos negocios que caracterizan por sí a las operaciones bancarias. Constituyen en elevado porcentaje el cauce de inversión de capitales por estas Empresas. Las formas que puede adoptar

él préstamo que llamaremos bancario son las siguientes: Préstamo corriente en efectivo, descuento y préstamo con garantías personales o reales[141].

Del préstamo corriente en efectivo nos hemos ocupado con carácter general al desarrollar el contrato d. préstamo mercantil.

Del préstamo con garantías personales o pignoraticias, concretamente, también hemos señalado su régimen fiscal[142].

Nos resta, por tanto, e1 Préstamo que se concede por medio de una letra de cambio casi siempre; es decir, el descuento.

El descuento, enseña VICENTE Y CELLA, es un contrato por virtud del cual el Banco anticipa a su cliente el importe de un crédito que éste tiene contra tercero, previa deducción del interés y mediante la cesión del crédito mismo. Prácticamente el descuento implica la negociación de un efecto cambiario. Por consiguiente, esta operación se desenvolverá en los siguientes actos: Cláusula de endoso, abono en cuenta y documento liberatorio. Fases de esta forma de concesión de préstamo que ya han sido estudiadas en los respectivos capítulos: Contratos de cambio y compra–venta.

4. De depósito.

El contrato de depósito representa en las operaciones bancarias en general un capítulo de reconocida importancia. En su modalidad de depósito irregular como verdadera operación de crédito de índole pasiva. En su aspecto de depósito regular como operación de custodia bancaria. De ambos nos hemos ocupado al desarrollar este contrato con carácter independiente.

5. De cuenta corriente.

A) Preliminar.

Como ya indicamos al tratar del contrato de cuenta corriente, su régimen fiscal ha de fundarse en las operaciones que este contrato discipline. El contrato de cuenta corriente puede ir adosado a una disponibilidad de fondos a crédito facilitados, a un depósito en dinero y hasta en valores o efectos; operación está última suprimida por Ley de 23 de febrero de 1940. Casi siempre, como en otro lugar hemos apuntado, es accesorio de una apertura de crédito bancario o de un depósito irregular en dinero[143]. A estos contratos principales, se une el pacto de disponibilidad mediante cheques o talones –mandatos de pago– llamados de cuenta corriente, cuyo régimen tributario pasamos a estudiar.

---

141 Del gravamen por Timbre de los documentos referentes a préstamos y créditos de empresas bancarias y asimiladas, se ocupa el art. 30 de la novísima Ley de 14 de abril de 1955.

142 Sobre inversión paccionada del destinatario del gravamen, la siguiente Res.: El contrato de préstamo con garantía prendaria sin desplazamiento otorgado entre la sucursal de determinado banco y el Sindicato..., se encuentra sujeto al pago del Impuesto de Timbre teniendo en cuenta la escala del art. 138, siendo el sujeto obligado al establecimiento bancario, ya que en los arts. 86 y 87 del Reglamento del tributo se establece que la póliza principal deberá quedar en poder del prestador y el duplicado de la misma deberá estar en poder del deudor, disposición que viene a determinar de un modo concreto y en forma excepcional con relación a este Impuesto el sujeto obligado al pago, sin que tal determinación pueda con respecto a la Administración ser alterada en su perjuicio por las estipulaciones de las partes contenidas en el contrato, carentes de eficacia ante el tributo, según constante y reiterado criterio jurisprudencial (Res, del T.C. de 26 de mayo de 1953).

143 El gravamen por Timbre de los depósitos en cuenta corriente de empresas bancarias y de crédito, queda regulado en todas las fases de su desarrollo documental, en el art. 29 de la Ley de 14 de abril de 1955, que regirá, a partir del día 1 de enero de 1956. Y en el art. 34 se refiere a los depósitos de valores y bienes en dichas empresas.

B) Régimen fiscal.

a) Impuesto de Derechos reales.

El impuesto de Derechos reales conoce este contrato –arte. 59, 77, 121, 187, etc. de su Reglamento–, pero a los solos efectos de atribución de propiedad cuando son varios los titulares, de imputación de obligaciones a los Bancos o Sociedades en los casos de fallecimiento del titular o cotitular, etc. Esto es, sustantivamente, este contrato, no ofrece materia propia de gravamen por dicho tributo. La disponibilidad es irrelevante para el Impuesto de Derechos reales.

b) Impuesto de Timbre.

En cambió, para el Impuesto del Timbre el contrato de cuenta corriente se presenta perfectamente regulado en sus diversos aspectos y momentos.

a') Apertura de cuenta corriente.

La solicitud de apertura de cuenta corriente bancaria equivale a formalización del oportuno contrato de apertura, ya que se le puede caracterizar como contrato de adhesión y, por consiguiente, la sola suscripción de la solicitud supone perfeccionamiento del contrato. En este sentido MARGALLO en colaboración titulada, "La apertura de cuenta corriente bancaria y los gravámenes fiscales sobre actos jurídicos –"Rev. de Der. merc.", núm. 24, paginas 451 y ss.–. Y al no estar expresamente gravado en la Ley del Timbre, tributa según las normas de los artículos 15 al 20 por remisión del 190.

b') Entregas de cantidad en cuenta corriente.

Los resguardos acreditativos de tales entregas son citados en el artículo 142 de la Ley del Timbre y gravados con timbre móvil de 0,25 pesetas, y tanto si es numerario, como talones, cupones, etc.

c') Salidas de cantidad en cuenta corriente.

Los documentos al portador que cumplen esta función se reintegran conforme al citado precepto y con timbre de igual cuantía. Son los llamados cheques o, mejor, talones al portador contra cuenta corriente. Y decimos que es preferible emplear o reservar la denominación de talón para la cuenta corriente, en lugar de la de cheque, porque, como ya indicamos al tratar del contrato de cheque, en este documento se suele dar implícita o abreviadamente una operación de giro; en cambio, el talón de cuenta corriente es un instrumento sustitutivo de un pago en efectivo exclusivamente. Distinción que ha sido recogida por la Ley de este tributo al señalar el gravamen procedente para los cheques al portador contra cuenta corriente, esto es, para los que cumplen la misma función que el talón al portador. Recíprocamente, cuando el talón de cuenta corriente no sea al portador, quedará sometido al régimen general del cheque. Y, por último el talón cruzado por su librador y compensado. en la forma prevista por la Ley quedará exceptuado de gravamen conforme al número 3.° del artículo 140.

d') Documento sustitutivo de los citados.

Puede suceder que el Banco no entregue resguardos acreditativos de los ingresos en cuenta corriente, ni admita talones contra las disponibilidades en cuenta corriente, sino que estas operaciones las efectúe mediante la oportuna anotación de cargo o abono en libreta o cuaderno a tales fines destinado. En este

supuesto, dichos asientos, deberán reintegrarse como el resguardo o el talón que sustituyen. De existir estos documentos, la libreta o cuaderno aludidos habrán pasado a ser un simple resumen para su titular y, por tanto, no sujetos a gravamen.

e') Documentos de cargos o abonos en cuenta:

Estos documentos tienen importante desarrollo dentro de las operaciones bancarias. Unificando su estudio corresponden ser abordados al tratar de los documentos de cargo y descargo en general[144]. Sí indicaremos, no obstante, que los extractos de cuentas corrientes bancarias que periódicamente se remiten por los Bancos a los cuentacorrentistas, están exceptuados de gravamen por el último inciso del apartado tercero del artículo 183 de la Ley del Timbre. No así cuando se expidan a instancia de parte o en interés propio, ya que en este supuesto quedan gravados por el referido precepto.

(El Impuesto de Derechos reales se refiere a los abonos en cuenta en el artículo 6.°, 7) de su Reglamento, para establecer su exención por el mismo.)

6. De mediación.

A) Preliminar.

Tal vez, el vocablo mediación sea el que en mayor grado sintetice a la.empresa bancaria. Mediación en el crédito, mediación en los capitales, mediación en la emisión de títulos valores y mediación en los pagos. El Banco es el gran mediador económico, aunque no todas sus operaciones, ni mucho menos, sean de mediación jurídica.

Como queda dicho el intervenir en los pagos constituye operación propia de las entidades bancarias. Se evita el empleo de numerario con el contrato de cuenta corriente, con el de cheque, etc. Estos supuestos ya han sido estudiados. Nos corresponde ahora tratar de la transferencia, del giro y de la compensación.

Los reglamentos bancarios regulan las transferencias. La transferencia bancaria evita el movimiento material de fondos de una cuenta corriente a otra dentro de un mismo Banco. No es necesario ni el talón, ni el cheque. Basta la orden al Banco de que abone en la cuenta de otra persona una determinada cantidad. Esta es la que pudiéramos llamar transferencia interna. También puede tener lugar entre cuentas corrientes abiertas en Bancos distintos; la compensación efectuaríase entre los dos Bancos mediadores. En ambos casos el pago en metálico o en efectos queda sustituido por un simple abono en cuenta[145].

El artículo 177 del C de c. Menciona el giro que llamamos bancario. Su función es análoga a la de la letra de cambio. Por eso debimos estudiarle dentro del contrato de cambio. Sin embargo, siendo los Bancos las únicas entidades privadas que pueden efectuar remesas de dinero sin transporte material del mismo, casi podemos circunscribir dicha operación a las empresas del citado objeto social. Es una operación de cambio trayecticio (GARRIGUES). Bastan estas notas para perfilarle.

---

144 Vid. c), C), 2) del contrato de compraventa. Se extractan aquí, sin embargo, los siguientes acuerdos económico–administrativos: Unos documentos que tienen la forma de cargo o abono, pero que cumplen una función liberatoria, son verdaderos recibos de pago por compensación o abono, por cuanto siendo aplicable este concepto lo mismo, a los recibos de cantidad en que el Banco actúa como acreedor que carga en cuenta el importe de su crédito y lo comunica al cliente liberándole del pago, sino también aquellos en que por vía de compensación el Banco se reintegra de cantidades que le son debidas. Todo ello en aplicación de la excepción segunda del art. 190. de la Ley del Timbre y del art. 161 de su Reglamento (Res. del T.C. de 6 de septiembre y 16 de octubre de 1953).

145 Las órdenes de pago en general con empresas bancarias y de crédito, quedan gravadas según el artículo 32 de la Ley de Timbre de 14 de abril de 1955.

La compensación bancaria no exige que dos personas sean recíprocamente deudoras y acreedoras la una de la otra como establece el artículo 1.195 del C. de c. La compensación bancaria se funda en una liquidación general de deudas y créditos entre Bancos asociados a través de la llamada Cámara de compensación. Cada Banco resultará, en definitiva, deudor o acreedor de una determinada cantidad por el conjunto de sus créditos y deudas con los restantes Bancos. De este modo el Banco y la Cámara de compensación por delegación de los demás Bancos asociados, extinguen el saldo –deudor o acreedor– resultante y la compensación se ha operado.

En cambio no nos ocupamos de la intervención de los Bancos en los mercados de capitales mediando en la emisión y colocación de valores mobiliarios, por corresponder su estudio a otra parte de este trabajo[146].

B) Régimen fiscal.

a) De la transferencia.

El artículo 122 de la Ley Larraz vino a modificar la escala de tributación por Timbre de las transferencias entre otros documentos. El Timbre aplicable oscila entre 0,20 pesetas y 2,40, según la cuantía de la orden o mandato de transferencia. Por ello, ha sido necesario que la Direc. Gral. rectora de este tributo diera normas. Para la exacta aplicación de esta benévola escala de gravamen Aclaró:

Es aplicable a todo traspaso o transferencia que se realice de una a otra cuenta corriente, sea cual fuere el lugar en que ambas se encuentren, incluso cuando se trate de transferencias de una cuenta a otra que el mismo titular tenga en el mismo Banco; es decir, recalca el Centro directivo, que la escala se aplicará a toda operación de traspaso o transferencia que realicen entre sí cuentacorrentistas. Y, también, a las transferencias que Bancos y Sociedades hagan a sus sucursales y viceversa.

Es aplicable a los traspasos de cuenta corriente dentro de una misma oficina o de la cuenta corriente del cliente de un Banco a favor de un cliente de otro Banco dentro de una misma plaza. También lo es a los ingresos en efectivo realizados por una persona en cualquier plaza que no tenga cuenta corriente, para que le sean abonados en la cuenta de esta clase que tenga en otra sucursal.

No lo será, en cambio, a las entregas hechas para abonos en cuenta corriente por persona distinta del titular dentro de la misma plaza.

Por último, advierte que no se consideran tales transferencias a las entregas en efectivo por cuenta de cuentacorrentistas hechas en otra plaza distinta a la de la cuenta, ni a los pagos en efectivo con cargo a cuentacorrentistas en plaza distinta a la de la cuenta.

Como se desprende del copiado dictamen de dicha Dirección General, los supuestos de no aplicabilidad de la escala de transferencias son de entregas o abonos en efectivo por cuenta o con cargo a cuentas corrientes. Doctrina que coincide exactamente con las notas que antes expusimos pretendiendo delimitar estas operaciones. Una excepción tan sólo se reconoce en la aplicación de la repetida escala: Cuando el ingreso en efectivo lo realiza persona sin cuenta corriente, pero para que le sea abonado en la que tiene abierta en otra sucursal. Al no tener lugar entre dos cuentas corrientes, decimos que constituye una excepción. Ha de indicarse que se trata de una sola persona y para que luzca en cuenta corriente abierta en otra sucursal le bastaría abrir cuenta corriente y, después, ordenar la transferencia. Sin embargo, este supuesto de excepción quiebra con el concepto de la transferencia que los propios Reglamentos

[146] En la novísima Ley del Timbre, fecha 14 de abril de 1955, se regula el gravamen de las órdenes de compra de valores por su art. 13.

bancarios conocen. Al fin, es un supuesto de giro. Y así vino la Circ. del Centro directivo del año 1949 a rectificar, aclarando que en los casos en que intervenga la entrega de efectivo, aunque sea por el mismo interesado en cuya cuenta ha de hacerse el abono, en plaza distinta, la orden de transferencia debe reintegrarse por la escala del artículo 138, reconociendo, por tanto, se trata de un documento de giro.

b) Del giro.

Los documentos de giro a que se refiere el artículo 138 del texto legal que rige este impuesto, no son los que corresponden al giro bancario. El giro bancario queda documentado en la orden dada al Banco para que realice un pago en otro lugar con cargo a un depósito en efectivo o a la cantidad que en tal momento se le entrega. Por ello, son los artículos, 140, letra c) de su número 2, y 145, los preceptos de aplicación. Estas órdenes se reintegrarán con timbres móviles y según el 50 por 100 de los tipos que señala la escala del artículo 138. Así deben tributar también el talón o cheque que el Banco entrega al remitente dé los fondos para que se los envíe al destinatario y cuya presentación es necesaria para que perciba la cantidad por aquél girada[147].

c) De la compensación.

Por razones sistemáticas apuntamos esta clase de operaciones al tratar del cheque cruzado –núm. 3.° al 5.° del art. 140 de la Ley del Timbre–.

C) Indicación final.

Tal vez sea en esta clase de documentos donde con mayor frecuencia se plantean criterios distintos en cuanto a la aplicación del Impuesto del Timbre. Son las Empresas bancarias las que dando la mayoría de las veces estricto carácter formal al tributo, pretenden que la simple ausencia de una denominación mercantil o, por el contrario, el empleo de un nombre que no corresponde al contenido o eficacia del documento en sí, implique un régimen fiscal distinto del que se deduzca de su real operativa mercantil. También es motivo de este proverbial estado de hostilidad, el constante progreso y ampliación de las operaciones bancarias, pendiente siempre la Empresa de las modalidades que el comercio jurídico exige para su más rápido y eficaz desenvolvimiento. Una prueba de ello fue el nombramiento de una Comisión Mixta por Orden de 4 de junio de 1949 para elaborar unas conclusiones interpretativas de los preceptos del Impuesto que afectan a la documentación bancaria en general. En su seno, ha de reconocerse, prosperó la opinión de la Inspección Técnica del Tributo, ajustada al más estricto criterio Jurídico.

7. De custodia.

El C. de c. se refiere en el artículo 177 al depósito llamado regular, esto es, al que supone operación de estricta custodia. Admito dos modalidades: el cerrado y el abierto. El cerrado va siendo sustituido con ventaja por las cajas fuertes o de seguridad. El abierto –de títulos– tiene gran importancia en el tráfico bancario moderno. Nada hemos de indicar, pues quedó esta materia abordada al desarrollar el contrato de depósito en general.

[147] Las exenciones a que se refiere el art. 203 de la Ley del Timbre, no podrán entenderse aplicables a ningún documento de giro o que surta sus efectos. Criterio sustentado a través de los distintos acuerdos de este Centro directivo, singularmente en el de 19 de mayo de 1941, por el que se dio a esta doctrina carácter general para todas las solicitudes que pudieran formularse de análoga naturaleza y que cristaliza de forma definitiva y expresa en la Orden ministerial de 2 de octubre de 1950 (Res. de la Direc. Gral. del Timbre de 9 de enero de 1954).

8. De alquiler de cajas de seguridad.

A) Preliminar.

Muy debatido ha sido el tema de la naturaleza jurídica de esta operación. La doctrina más admitida se pronuncia por el arrendamiento de cosa inmueble por incorporación.

Mencionamos aquí este contrato por constituir una modalidad de las operaciones bancarias realizadas en masa ya que por sí el arrendamiento estricto a precio cierto parece responder más bien a negocios civiles que mercantiles.

B) Régimen fiscal.

El Impuesto de Derechos reales se ocupa de las Cajas de seguridad a los solos efectos de atribuir la propiedad de los bienes y valores en ellas contenidos –art. 77 del Reglamento del Impuesto– y señalar las normas a seguir cuando ha fallecido el titular o cotitular de la caja –arts. 192 y 193 del mismo texto reglamentario–.

También el llamado Impuesto sobre uso de Cajas de Seguridad –hoy integrado en la Contribución de Usos y Consumos– viene a gravar la utilización de las mismas so pretexto de la base suntuaria que ofrecen. En verdad y, al menos, a su implantación, este tributo sólo se propuso coadyuvar a la tarea que en corrección de ocultaciones por el Impuesto de Derechos reales corresponde a sus Oficinas liquidadoras.

Por último, indiquemos que en el Impuesto de Timbre este contrato es objeto de régimen impositivo especial en el apartado tercero del artículo.182 de su Ley reguladora. Se ha planteado si, de contener varios pliegos el documento formalizador de este contrato, los segundos han de reintegrarse conforme al artículo 20, regla décima, apartado e) –criterio de SÁINZ DE BUJANDA, obra citada, página 361– o si todos los pliegos han de reintegrarse con el gravamen previsto en el articulo 182 antes citado –postura de RODRÍGUEZ CIRUGEDA, obra citada, página 428–. El Centro directivo ha venido a recoger el criterio de este último comentarista al disponer en su Circ. del año 1949, varias veces citada, que se reintegrarán conforme a lo establecido en el número tercero del artículo 183 el primero y siguientes pliegos de los contratos de alquiler de Cajas de seguridad, aunque en éstos no conste firma alguna[148].

9. De afianzamiento.

Nos remitimos a lo dicho tratando del contrato de fianza. El afianzamiento bancario no lo cita expresamente el C. de c. como operación de estas empresas. Sólo en el artículo 212, número dos, se refiere a "garantizar con su firma pagarés y efectos, etc. etc." al dar las reglas especiales para los Bancos y Sociedades agrícolas. La Dirección, General de Timbre y Monopolios ha declarado en su Circular de 7 de diciembre de 1949 que según el artículo 190 de la Ley del Timbre, se entenderán gravados por la escala del 15 en la, forma prevista en el 16, tilda clase de afianzamientos que presten los Bancos, cualquiera que sea la forma que afecten[149].

[148] De los contratos de alquiler de Cajas de seguridad se ocupa el apartado segundo del art. 34 de la Ley del Timbre de 14 de abril de 1955.

[149] El art. 31 de la Ley de 14 de abril de 1955, reguladora del Timbre del Estado, señala el régimen por este tributo de las fianzas y cláusulas de garantía de préstamos y créditos con empresas bancarias y asimiladas.

CONTRATO DE EDICIÓN

1. Nociones previas.

Define CASTÁN el contrato de edición o editorial como aquél por virtud del cual el autor de una obra científica, literaria o musical contrae la obligación de poner el original de la misma a disposición del editor, y éste la de publicarla y difundirla, mediante las condiciones económicas que al efecto establezcan los contratantes.

El contrato editorial está catalogado entre los mercantiles. Tiene características propias que permiten su estudio autónomo. He aquí la razón de que desarrollemos independientemente su régimen tributario.

Entendiendo el contrato editorial en su más amplia acepción, podemos advertir las siguientes modalidades o clases de estipulaciones:

Contrato de impresión.– El autor, el dueño no autor o el editor encarga al impresor la composición de una obra mediante un precio cierto o según bases previamente establecidas.

Contrato de edición.– El autor o dueño no autor encarga al editor la impresión y publicación de la obra, así como la venta y distribución de la misma. La prestación del editor puede no existir o consistir en un precio a tanto alzado o en un porcentaje por ejemplar vendido.

Contrato de distribución.– El autor, el dueño no autor o el editor encarga a una empresa la venta y distribución de una obra, con la obligación de difundirla y anunciarla, a cambio de un precio cierto o un porcentaje sobre ejemplar vendido.

SÁINZ DE BUJANDA, en su citada obra –páginas 429–430–, ha superado la clasificación propuesta por DE BUEN. Sin embargo, estimamos que la nuestra sintetiza aún más la desarrollada por el primero. En efecto, la modalidad primera que advierte dentro del "contrato simple de edición" no es nada más que un contrato de impresión del autor con el editor, y, después, otro de distribución entre autor y editor; es decir, y a nuestro juicio, no existe verdadero contrato de edición, sino dos yuxtapuestos: impresión y distribución. El que llama contrato de edición con cesión de la propiedad intelectual sobre la obra, es el propio contrato de edición con mayor volumen de recíprocas prestaciones; es decir, el contrato de edición corriente implica la cesión de la propiedad intelectual por un determinado número de ejemplares –el de cada edición–; pero puede darse la cesión de la obra sin limitación de ejemplares y no por ello deja de ser contrato de edición.

Entendemos, por tanto, que el contrato de edición es contrato complejo –merece ser citado el reciente trabajo de BAS Y RIVAS, "Rev. de Der. priv.", núm. 382, págs. 24 y siguientes– en el que se conjugan los de impresión y distribución y en el que, además, existe siempre cesión de propiedad intelectual sobre la obra editada. El contrato de edición es, por consiguiente, verdadero contrato de empresa.

Ahora bien, y como hemos visto, no es esencial a estos contratos una remuneración única e invariable, puesto que cabe fijar el precio en función de piezas o medidas –como en el de impresión– o ejemplares vendidos; en este último supuesto, no sería violento incluirle en la rúbrica general de negocios parciarios.

De lo dicho se desprende que el contrato de edición le hemos desgajado del contrato de ejecución de obra, según la conocida definición de ENNECCERUS en su Tratado –tomo II, volumen II, página 272–. Mas esta naturaleza jurídica no conviene a los de impresión y distribución como a continuación hemos de señalar.

2. Contrato de impresión.

A) Impuesto de Derechos, reales.

Las Resoluciones del T.E.A.C. de 15 de octubre –y 9 de noviembre de 1926 mantienen que el contrato de impresión de obras es de compraventa, no de suministro –BAS Y RIVAS, ob cit., página 282–.

Intentemos deslindar dicha doctrina del año 1926. con vista de la legislación actualmente en vigor.

El T.E.A.C. no pudo plantear su elección calificadora con el puro contrato de suministro, pues no conviene en modo alguno al contrató de impresión ninguno de los caracteres que al de suministro se reconocen.

Tampoco tendría consecuencia práctica para este tributo decidir entre la compraventa y él contrato mixto de obras con suministro cuando el contratista ponga la totalidad de los materiales –artículo 18, 4) del Reglamento–, ya que en este caso se le aplicaría el tipo de gravamen que rige para la compraventa, puesto que no puede presumirse falta de habitualidad en el impresor.

Resta por mencionar otros dos supuestos: Uno, que el impresor no suministre materiales. Otro, que suministre sólo parte. En el primer caso no habría suministro, luego la alternativa no existiría. El segundo tampoco podría darse, ya que creemos no cabe en este contrato el suministro parcial de materiales; o el impresor se compromete a suministrar el papel, o no suministra material de ninguna clase dentro del contrato de impresión estrictamente entendido.

Teniendo en cuenta que el contrato de impresión sin suministro por parte del impresor del papel necesario es contrato de arrendamiento de obra, creemos debe tributar al 0,75 por 100 del precio total convenido, según dispone el art. 18, 1) del Reglamento del Impuesto.

En cambio, cuando el impresor se compromete a suministrar el papel necesario para la impresión, entendemos debe tributar este contrato como compraventa al 3 por 100–arts. 18, 4) y 24, 1) de dicho texto reglamentario–, pero sin perjuicio de su calificación como contrato de arrendamiento de obra, y siendo, por consiguiente, el impresor sujeto pasivo del gravamen. A esta conclusión nos conduce la resolución del T.E.A.C. dictada el día 31 de octubre de 1944, y por la que se declaró que el contrato por el que se concierta la construcción de un buque con materiales suministrados es de obra, no de venta.

B) Impuesto del Timbre.

La tributación por Timbre de este contrato no ofrece ninguna dificultad, y nos consideramos relevados de su cita, atendida la exposición que en otro lugar hacemos de las figuras jurídicas a que queda equiparado este contrato en sus dos modalidades.

3. Contrato de edición.

A) Impuesto de Derechos reales.

El contrato complejo de edición es de ejecución de obra, según nomenclatura adoptada por este Impuesto. En esta modalidad de contrato editorial la más amplia y ajustada a su verdadero significado–es aplicable el art. 18 del Reglamento de este tributo y, casi siempre, el párrafo 4), ya que el editor se dedicará habitualmente a esta actividad y suministrará todos los materiales; es decir, tributará por el tipo de las compraventas y recaerá en el contratista el gravamen de acuerdo con el párrafo 5) del mismo precepto, pues la consumación de este contrato exige cierta proyección en el tiempo que impide su calificación como

compraventa con alteración del sujeto pasivo del impuesto, por tanto. Y, también, porque no puede calificarse en modo alguno de compraventa un contrato por el que una de las partes cede unos derechos, mas no plenamente, sino con la condición–vocablo atécnicamente empleado—de que el otro contratante edite precisamente la obra; si constituyera una transmisión pura y corriente, cabría que el editor no llegase a publicar la obra. En esta última indicación tal vez radique el más sólido argumento delimitativo de la naturaleza jurídica de este contrato.

B) Impuesto del Timbre.

No existiendo norma especial para este contrato en el Impuesto del Timbre, es aplicable el art. 190, párrafo primero, que nos remite al art. 15 ó al 20, según recaiga o no sobre cantidad u objeto valuable.

C) Tarifa II de Utilidades.

Con las salvedades ya dichas sobre improcedencia de citar aquí un tributo que realmente no grava este contrato, indicamos que en todos los supuestos de retribución al autor o dueño a tanto alzado o parciariamente en contraprestación a la cesión total o parcial de su propiedad intelectual–originaria o transmitida–sobre la obra cuya edición contrata, es aplicable el epígrafe adicional a) en sus diversos tipos, que han de girarse sobre el importe de las referidas retribuciones. Los porcentajes, tributarios hoy vigentes son el 6,60, 13,20 y 26,40, según se trate de remuneración de propiedad intelectual que pertenezca al autor, a su viuda o hijos menores de edad, y a otras personas o entidades, respectivamente[150].

Este epígrafe menciona, también, los rendimientos de las refundiciones, cuando no se trate de obras refundidas por el propio autor, los cuales grava al 19,80 por 100, cualquiera que sea su titular o perceptor.

D) Contribución industrial.

La tarifa 2.° de esta Contribución que, según Circular del Centro directivo del día 12 de noviembre de 1941, grava aquellas actividades en que "se da una mezcla de venta de cosas y servicios o se sirve al cultivo o al recreo del espíritu", clasifica en su epígrafe 334[151] la edición de libros. En las notas que sirven para su aplicación se advierte que el legislador prevé la edición de obras por sus propios autores. Pero, en todo caso, la actividad gravada es la venta de las obras editadas. El contrato de edición en sí es irrelevante para este impuesto. Por ello comienza el epígrafe así: Editores o casas editoriales de obras de todas clases, con facultad para la venta.

[150] El art. 6 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 ha llevado a tributar a la Tarifa primera de Utilidades los rendimientos de la propiedad intelectual cuando el dominio de las demás pertenezca a sus autores (al 8 por 100 previa deducción de un 25 por 100 en concepto de gastos).
Y el art. 9 ha reducido al 8 por 100 el tipo de gravamen anterior (13,20 por 100) cuando el dominio de las obras pertenece a la viuda o hijos del autor (al no exigirse minoría de edad en los hijos la reducción para los mayores de edad ha sido del 26,4 al 8 por 100).

[151] Hoy: epígrafe 340.

4. Contrato de distribución.

A) Impuesto de Derechos reales.

Este contrato es, en puridad, de arrendamiento de servicios (DE BUEN). Por consiguiente, le consideramos citado en el último inciso del párrafo 1) del art. 16 del Reglamento del Impuesto Previene: También se liquidarán al tipo del 0,75 por 100; por el concepto de arrendamiento de servicios, los contratos de prestación de servicios personales que, no ostentando carácter de permanencia y excediendo de 20.000 pesetas, se refieran a actividades profesionales por tiempo limitado u Obra determinada, tengan o no el carácter de exclusiva, cualquiera que sea la naturaleza del documento en que consten.

Si el distribuidor adquiriera la propiedad de los ejemplares editados, el contrato no sería de distribución, sino de compraventa, y como tal recayente sobre bienes muebles se liquidaría por este tributo.

B) Impuesto del Timbre.

Tampoco para esta estipulación hay precepto especial en nuestra Ley del Timbre. Por tanto, queda sometido al mismo régimen que el previsto para el contrato de edición y que ya hemos referido.

C) Contribución industrial.

Sólo hemos de anotar que el distribuir una obra de propiedad ajena, tanto en los ejemplares editados como en su aspecto intrínseco de creación intelectual o artística, es un revendedor para esta Contribución, por lo que queda sujeto a tributación por la sección primera de su tarifa primera – epígrafes 157 al 159[152] o los que por simultaneidad autoricen esta actividad.

5. Indicaciones finales.

La tributación de las estipulaciones que agrupamos bajo el epígrafe de contratos editoriales no responde a las características de aquellas. Estos contratos requieren trato especial, pues en la actualidad aparecen perfectamente delimitados. Para señalar su régimen fiscal es preciso partir de su naturaleza jurídica y después, asimilarlos a las figuras que conocen nuestros textos tributarios. Proceso calificador peligroso en un contrato ausente de nuestros Cuerpos legales, y sobre el que la doctrina misma no ha logrado unificar criterios. Por todo ello, estimamos procedentes su recepción en las disposiciones rectores de los Impuestos de Derechos Reales y Timbre que principalmente afectan a estos contratos mercantiles.

No existiendo, como queda dicho, regulación especial de estos contratos en nuestra legislación fiscal, hemos de renunciar a su estudio comparativo en los Derechos mercantil y fiscal. Sin embargo, "lege ferenda", podremos enunciar las bases más aceptables en relación con la naturaleza jurídica de las estipulaciones varias veces mencionadas.

Los contratos de impresión y edición son de arrendamiento de obra. El de distribución es de arrendamiento de servicios.

Criterio que sustentamos por las siguientes razones: 1.ª Porque estimar se trata de un contrato "sui generis", como indica DE GREGORIO y sigue nuestro VICENTE Y GELLA, es tarea fácil y, sobre todo,

[152] Hoy: epígrafes 164 al 166.

multiplicadora de figuras jurídicas con detrimento de la sencillez y del sistema. 2.ª Porque encuadrar al contrato de edición en la compraventa supone la cesión de la propiedad intelectual de la obra en todas sus posibles ediciones y, además, subordinación de un derecho espiritual –de creación, "potiur jure"– a otra material –de edición–; y 3.ª Porque el arrendamiento de obra no desconoce la asociación transitoria de autor y editor–PoHLS y HEBBER, citados por VICENTE Y GELLA–Con prorrateo de resultados o ingresos brutos entre ellos. En cuanto al supuesto de ausencia de precio, que repetidamente cita VICENTE Y GELLA, para negar la solución de arrendamiento de obra, no ha de ser tomado en consideración por ser excepcional en la realidad.

CONTRATO DE TRANSPORTE

1. Preliminar.

El contrato de transporte es mercantil cuando las cosas transportadas son mercaderías o efectos de comercio o cuando el porteador es comerciante. Con uno de estos elementos –real y personal– tiene bastante el C. de c. para calificar de mercantil al contrato de transporte. La doctrina más aceptada, sin embargo, atiende a que el transporte sea una empresa para el porteador. Sea cual fuere lo transportado, imprime carácter mercantil al transporte, el que sea realizado por persona que habitual, profesionalmente se dedique a esta actividad.

Sin embargo, el contrato de fletamento o de transporte marítimo, por su origen, evolución y encaje en el Derecho marítimo, se le considera, "per se", mercantil. Lo mismo sucede con el naciente transporte aéreo. En estas dos clases de transportes parece que el lugar por el que se realizan atrae ya la calificación de mercantil. En verdad, creemos, el transporte como actividad símbolo de las genuinamente mercantiles ha de ser considerado como mercantil siempre que responda al ejercicio habitual o profesional por parte del porteador de dicha explotación.

Queda ya apuntada la clasificación del transporte en terrestre, fluvial, marítimo y aéreo.

En cuanto a su naturaleza jurídica, hemos de convenir en su asimilación al contrato de empresa o de ejecución de obra. Esto es, el porteador se compromete a una obra o resultado en relación con el cargador o viajero y mediante precio. Esta calificación conviene a los diversos contratos de transporte que hemos enunciado respecto al terrestre y fluvial no existe duda de ninguna clase. En cuanto al marítimo hemos de distinguir el llamado fletamento arrendamiento de fletamento propiamente dicho; en la primera hipótesis existe un arrendamiento de cosa y, por consiguiente, el propietario del buque no es empresa, no realiza una actividad mercantil; he aquí el motivo de que nos refiramos exclusivamente al verdadero fletamento, esto es, al que supone un arrendamiento de obra. Tal vez si se investigara dentro del Derecho marítimo qué instituciones son realmente mercantiles, advertiríamos que no en todo lo marítimo concurren las circunstancias caracterizadoras de lo mercantil; en el proceso evolutivo del Derecho marítimo esta escisión se impone separando la primitiva configuración especialísima del Derecho marítimo que indujo a su total recepción en el Derecho mercantil. Por último, el contrato de transporte aéreo tampoco ofrece duda sea calificado de arrendamiento de obra.

Al ser considerados los contratos de transporte terrestre, fluvial, marítimo y aéreo como arrendamientos de obra, es ineludible calificarles de consensuales y, por tanto, perfeccionados antes de la entrega de la cosa o de disponerse el viajero a ser transportado. Estos momentos son posteriores al de perfección del contrato de transporte y señalan ya actos de ejecución del mismo.

Con estas ideas previas podemos desarrollar el régimen tributario de este contrato y, después, apuntar ciertas consideraciones de índole crítica o comparativa.

2. Régimen fiscal.

A) Advertencia.

De los múltiples gravámenes o imposiciones fiscales o no fiscales que sobre el transporte en general recaen –Impuesto de transportes integrado en la Contribución de Usos y Consumos, Impuesto del Timbre, Impuesto de Derechos reales, Canon de Inspección, Canon de Conservación de carreteras, Prima de Seguro Obligatorio de Viajeros, Patente Nacional de Circulación de Automóviles, cte., etc.–, sólo liemos de ocuparnos de los que se aplican con ocasión de la contratación del transporte mercantil. Un estudio fiscal del transporte requeriría, desde luego, una singular extensión. Mas, como decimos, algunos impuestos actúan o se exteriorizan en la contratación del transporte como un mayor precio del mismo; esto es, la contratación del transporte mercantil es el vehículo para su aplicación, pero no su objeto. Por otra parte, y como más adelante diremos, algunos de dichos gravámenes han quedado refundidos y englobados integrando un mayor coste de prestación, que desvirtúa casi totalmente su propia consideración tributaria; es decir, la carga, fiscal o no, ya no constituye ni coste impositivo siquiera. Por ello, nos limitamos a estudiar los Impuestos de Derechos reales y de Timbre[153].

B) Impuesto de Derechos reales.

De acuerdo con la doctrina más aceptada, el contrato de transporte en sus distintas clases es un contrato de ejecución de obra, según nomenclatura del Reglamento de este Impuesto. Por consiguiente, hemos de remitimos a cuanto se. expone al desarrollar este contrato[154].

C) Impuesto del Timbre.

a) Nota previa.

El gravamen por Timbre de los diversos documentos en que se desenvuelve la contratación del transporte mercantil ha sufrido ruda modificación a partir de la ley de 30 de diciembre de 1944.

En la evolución de nuestro sistema fiscal se advierten épocas en que, desdeñando progresivos principios de imposición tributaria, se invocan criterios de facilidad o sencillez gestora–administración y recaudación–del gravamen o de los gravámenes aplicables, y se alteran las bases fundamentales de cada tributo, desconectándole de la pertinente base imponible. Desconexión, que se justifica con una unificación

153 ALONSO AMAT pronunció una conferencia sobre "E1 Impuesto de Timbre y la documentación del tráfico marítimo" el día 16 de enero de 1953 (Vid. I Semana de Estudios de Derecho financiero, págs. 153 y sigs., ed. por Rev. de Derecho financiero).

154 Para establecer acertadamente la nota diferencial entre el contrato de fletamento propiamente dicho y el de arrendamiento de nave, aunque en virtud de ambos se efectúe el transporte de mercancías por vía marítima, debe atenderse al fin primordial de lo convenido, pues cuando éste consiste en ceder el uso o disfrute del buque de modo que el mismo pase del poder del propietario o armador al cesionario del derecho expresado, deberá considerarse el contrato como de arrendamiento, no constituyendo el tal caso el transporte de mercancías un elemento esencial del contrato, o bien lo es en cuanto a la actuación del adquirente del uso o disfrute del buque, pero no respecto del propietario del mismo, que no se obliga al transporte ni está interesado en que se realice, y, por el contrario, cuando el objeto principal del contrato no lo constituye la nave, sino la conducción de mercaderías, obligándose una de las partes contratantes a transportarlas y la otra a pagar el precio de la conducción, no puede entonces calificarse lo estipulado como constitutivo de un arrendamiento, sino de un contrato de fletamento; siendo, en este caso, el barco el medio de realizar el transporte y no un fin primordial del convenio (Res. del T.C. de 17 de marzo de 1953).

Vid. los comentarios a esta doctrina, por G. MARGALLO en la Rev. de Derecho financiero, marzo de 1954, Págs. 149 y sigs.

impositiva casi siempre, que además, es peligrosa para el contribuyente, como con toda agudeza indicaba AMORÓS RICA en su trabajo sobre los Impuestos al Transporte–"Rev. de Der. Mer.", núm. 10, pág. 145–, De este modo se produce un repliegue en el progresivo desarrollo de los sistemas fiscales. Del régimen de cuota se vuelve a un verdadero, régimen de cupo. Y en los gravámenes que recaen sobre el transporte en general, este retroceso en contra de todo criterio científico no se ha detenido en el régimen previsto por dicha, ley del año 1944, sino que a partir de 1950 se ha roto toda relación entre el documento gravable y el Impuesto, al adicionar al precio del carburante una cantidad que se intenta presentar como equivalente de los gravámenes que en su caso se aplicarían en los transportes mecánicos por carretera y alimentados con gasolina. Por ello, hemos de prescindir del estudio de algunos documentos que en la actualidad carecen de específica tributación por Timbre[155]. Y, excluidos, hemos de renunciar también a sistematizar los dos preceptos que la Ley del Timbre dedica al desarrollo contractual del transporte [156].

b) Transportes terrestres.

Ha quedado unificado con otros, gravámenes el Timbre aplicable sobre los billetes de viajeros y los talones–resguardos de mercaderías en los transportes terrestres de utilización más general.

Bajo estas denominaciones hemos de comprender los siguientes: Los billetes kilométricos o circulares de f. c., que anteriormente eran objeto de régimen especial y diferenciador. Los extractos de cartas de porte facilitados al remitente o al consignatario, si ya hubiera devengado el Impuesto el título principal en que hubieran figurado el precio del transporte o derechos accesorios. Los documentos acreditativos de la entrega de la mercancía para su transporte, tanto si van extendidos en impresos especiales, como si se utilizan los mismos documentos que entrega el remitente para hacer constar en ellos la existencia del contrato–Res. del Centro Directivo, fecha 29 de mayo de 1942, que anota RODRÍGUEZ CIRUGEDA, ob. cit., pág. 449.

La resolución del mismo Centro, fecha 1 de mayo de 1946, se refirió a las agencias de transportes en servicio combinado y, al mismo tiempo, aludió–así lo entendemos, al menos–a los supuestos de transportes sin medios propios; transportes que por esta última circunstancia no pueden quedar recogidos en la nueva ordenación unificadora y, por el contrario, han de continuar sometidos al régimen previsto en la Ley del Timbre, art. 189[157]. Por consiguiente, los resguardos que como formalización del contrato de transporte extiendan tales agencias de servicio combinado, así como las notas que expidan por dicha clase de servicios, quedan sujetos a la escala del citado art. 189; en este sentido la citada resolución de 29 de mayo de 1942.

De todos modos, el art. 189, de constante cita, se refiere a los billetes y talones resguardos a los ferrocarriles y empresas de transportes de todas clases, de viajeros y mercancías, así como a los billetes para ocupar lugares en los coches–cama. Huelga indicar que otros documentos, como el recibo liberatorio de portes, servicios de restaurante, etc., quedan sujetos a la escala de gravamen contenida en el art. 186.

155 La exención reconocida por el Impuesto de transportes propiamente dicho a los realizados dentro del casco urbano, no es aplicable al de Timbre (Resolución del T.C. de 19 de mayo de 1952).

156 La nueva Ley del Timbre, que regirá a partir del día 1 de enero de 1956, regula el gravamen de los documentos propios de las empresas de transportes en sus arts. 37 al 39, ambos inclusive. Entre los supuestos de exención, el apartado 21 del art. 89 de dicho texto legal.

157 Los documentos que las agencias de transportes combinados utilizan para acreditar la recepción de las mercancías y los resguardos que formalizan el contrato de transporte, se hallan sujetos a la escala gradual establecida en el artículo 189 de la Ley del Timbre, pues el transporte a que se refiere no se encuentra dentro de las hipótesis previstas por la Ley de 30 de diciembre de 1944 (Resolución de la Direc. Gral. del Timbre de 18 de septiembre de 1952).

c) Transportes fluviales.

Quedan sujetos al régimen del art. 189 de la Ley del Impuesto, de claro y sencillo desarrollo aplicativo.

d) Transportes marítimos.

Aunque la ley de 30 de diciembre de 1944 no recortó como debía su ámbito de aplicación, ya que se refiere a "empresas de transportes de todas clases", es indudable que no puede afectar a aquellas que realizan transportes no sujetos a los gravámenes que por dicha disposición se unificaban. La resolución de 1 de mayo de 1946, ya citada, confirma este aserto.

La llamada póliza de fletamento queda mencionada en el artículo 176 de la Ley del Timbre y gravada por la escala del 15. El art. 16, por el que se determina la base reguladora del gravamen, no contiene norma especial para el contrato de fletamento[158]. El reintegro se fijará en función de su cuantía total. Indiquemos también que la póliza de fletamento y el conocimiento de embarque, tributan independientemente, sin que el establezca ninguna compensación o exención en recíproca consideración de estos documentos.

El conocimiento de embarque queda gravado por el art. 189. En su primer párrafo y escala subsiguiente se refiere al ejemplar que ha de quedar en poder del naviero. En otro párrafo–tercero–señala el gravamen de los otros tres ejemplares y de las copias que puedan librarse al amparo de lo establecido en el art. 707 del Código de comercio. La Orden ministerial de 15 de septiembre de 1942 ha aclarado la tributación de estos documentos.

En cuanto a los billetes o pasajes quedan sujetos al régimen estatuido en el primer párrafo del art: 189; es decir, con arreglo a escala.

e) Transportes aéreos.

Persistiendo en la clasificación de los transportes atendiendo al lugar por que se realizan, citamos independientemente los verificados por vía aérea. Sin embargo, no son objeto de una regulación especial; es más, creemos que el legislador no los tuvo en cuenta siquiera. La amplitud del art. 189 permite entender comprendidos los transportes aéreos y, por consiguiente, gravados los documentos pertinentes de acuerdo con las normas que antes aludimos[159].

3. Indicaciones finales.

A) Perfección del contrato.

El contrato de transporte se perfecciona por el simple acuerdo de voluntades. Si se extiende algún documento en este momento, hemos de distinguir según sea el transporte, de cosas o de personas. Si es de cosas se denomina: Carta de porte en el terrestre, póliza de fletamento en el marítimo y carta de transporte aéreo en el de esta clase. Si es de personas, suele llamarse: billete o pasaje.

---

158 Vid. la norma octava del art. 9 de la Ley de Timbre de 14 de abril de 1955.

159 Los pasajes aéreos y de reseña de equipaje están incluidos en el artículo 189 de la Ley del Timbre, incluso los extendidos en el extranjero si han de surtir efecto en España. Criterio aplicable a los billetes conexos que extendidos fuera de España, impliquen escala de salida o llegada en territorio español. Los billetes provisionales por constituir contrato de arrendamiento de servicios, están sujetos al párrafo primero del art. 120 y, en su caso, a la excepción segunda del propio precepto (Acuerdo de la Direc. Gral. del Timbre de 7 de marzo de 1952).

Los documentos formalizadores de los contratos de transporte de cosas creemos deben seguir el régimen general del art. 190 de la Ley del Timbre, con la única excepción de las pólizas de fletamento mencionadas en el 176. Verdad es que todos ellos quedan sujetos a la escala del art. 15, pues siendo onerosos estos contra tos mercantiles, a todos corresponde el mismo régimen tributario.

No así los que documenten el contrato de transporte, de personas, que entendemos gravados por el art. 186 de la Ley del Impuesto. Y es que en el transporte de cosas ha de distinguirse la perfección del contrato, de la recepción de la cosa a transportar. En cambio, en el transporte de personas no se advierten ambos momentos documentalmente hablando, ya que la cosa a transportar es el propio viajero. Por el contrario, en el transporte de cosas la formalización del contrato, está prevista en el C. de c., unas veces facultativamente–art. 350–, otras con cierto carácter preceptivo–art. 652–, pero siempre admitiendo su, falta–artículos 354 y 653.

B) Ejecución del contrato.

La entrega de la cosa y la disposición del viajero a ser, transportado son, como antes dijimos, actos de ejecución del contrato de transporte. La recepción de las mercaderías obliga al porteador a expedir documentos que así lo prueben. En el terrestre suele coincidir con la entrega de la carta de porte. En el marítimo, con el conocimiento de embarque. (Damos por citado el transporte aéreo al mencionar –el marítimo, por asimilación.) Es decir, en el terrestre la carta de porte se entrega al cargador en el momento de recibir el porteador las cosas a transportar. En el marítimo el conocimiento de embarque cumple esta función y, modernamente, sustituye al propio documento formalizador del contrato de transporte. Es decir, el tráfico moderno ha hecho coincidir documentalmente la perfección del contrato con una etapa de su ejecución en el transporte terrestre y ha elevado el documento que acredita la recepción de la cosa, a formalizador del propio contrato. Aun más, en virtud de procesos distintos, mejor dicho, opuestos, el posible elemento formal del contrato de transporte se le ha hecho coincidir en el tiempo con el real de entrega de la cosa a transportar. Podríamos decir que el contrato de transporte ha dejado de ser consensual para pasar a ser real a efectos formales o documentales.

c) Conclusión.

Teniendo en cuenta las consideraciones que anteceden, podemos plantear dos soluciones en cuanto al régimen previsto por, la Ley del Timbre respecto a estos contratos.

Una, que los documentos formalizadores de los contratos quedan excluídos del art. 189 de dicha disposición legal. Así, las pólizas de fletamento quedan citadas en el 176 y las cartas de porte aludidas en el 190. En cambio, los documentos acreditativos de la recepción de las cosas a transportar quedan sujetos a gravamen por el art. 189; citemos los talones–resguardos y los conocimientos de embarque; a ello nos induce la proximidad de este precepto con el 186–recibos liberatorios—y el 187–depósitos como contratos de índole real–. También la propia evolución legislativa de este concepto de imposición, que RODRÍGUEZ C!RUGEDA reseña en su obra–pág. 448.

Otra solución es entender que la Ley del Timbre incluyó todos los documentos relacionados con el transporte mercantil en el artículo 189, y solamente citó en el 176 las pólizas de fletamento refiriéndose a las extendidas en el llamado fletamento–arrendamiento, ya que en este contrato no existe entrega de cosas a transportar, sino del buque en sí. En este criterio nos reafirma el que los billetes como verdaderos documentos de formalización del contrato –no existe "entrega" del viajero y correlativo recibí del mismo por parte; del porteador–, están gravados en el art. 189.

No obstante todo lo dicho, creemos que el Impuesto del Timbre. debe gravar los documentos–que los contratos de transporte mercantil modernamente exigen. Los que estén en desuso que queden sujetos al régimen general de los contratos privados mercantiles sin expresa mención; ahora bien, los que en principio responden a la mera recepción de la cosa a transportar, pero en su significación y cometido cumplen función formalizadora del propio contrato de transporte, sometidos a gravamen refundido como estipulación y recibo liberatorio. El tráfico jurídico–mercantil ha de dar la pauta al Impuesto, pero éste no ha de desconocer el significado, abreviado o no, que el documento implica. Y, desde luego, debiera este contrato quedar exceptuado del Impuesto de Derechos reales, aun a costa de elevar los tipos de imposición por Timbre; es, al fin, una hipótesis más de contratación mercantil u laque no puede adaptarse el Impuesto de Derechos reales de concepción y aplicación más lentas, como no sea por el heroico camino del régimen previsto para los contratos de suministro de energía eléctrica, por ejemplo.

CONTRATO DE SEGURO

1. Preliminar.

En el estudio fiscal de este contrato distinguimos el contrató de seguro mercantil en general, el de reaseguro, el de contraseguro y el de seguro subsidiario. De este modo, intentamos delimitar el contrato de seguro mercantil y damos por construídos con este carácter los de reaseguro, contraseguro y seguro subsidiario: Naturalmente, el régimen fiscal del seguro en general se ha procurado desarrollar con mayor extensión, ya que el de los restantes, como tales contratos de seguro que son, quedan implícitamente citados y estudiados con anterioridad en cuanto no requieran mención especial.

2. El contrato de seguro en general.

A) Carácter mercantil.

Nuestro C. de c. da por definido el contrato de seguro y señala en su art. 380 las dos condiciones que ha de reunir para tener carácter mercantil. Una, que sea comerciante el asegurador. Otra, que el contrato sea a prima fija.

El criterio adoptado es objeto de censura por los autores. Es inconsecuente, dice GARRIGUES, refiriéndose a la primera condición, porque dentro de un sistema legal sedicente objetivo, la participación de un comerciante no debiera influir en la calificación del acto. Es infeliz en cuanto a la segunda condición, agrega el mismo tratadista, porque puede ser el seguro no mutuo y, ser al mismo tiempo la prima variable, y puede ser el seguro mutuo. y pactarse una.. contribución, fija anual que vaya a engrosar un fondo de garantía.

Racionalmente, indica CASTÁN, serían civiles, los seguros mutuos y mercantiles y los constituidos a prima fija. Con la salvedad apuntada respecto a la fórmula distintiva utilizada, podemos seguir dicha clasificación que reserva los seguros mutuos al Derecho civil –art. 124 del C. de c.– y al mercantil los no mutuos.

La explotación lucrativa viene a caracterizar de mercantil al seguro. Aunque el seguro es mutualidad (STEIN), cualquiera que sea la forma de explotación, esta exigencia es de alcance económico. De la conocida definición de MANES se extrae que la cobertura expresa la finalidad económica del seguro y la mutualidad la forma de explotación. Por consiguiente, los seguros mutuos son civiles. Y los no mutuos, mercantiles.

La explotación lucrativa o industrial del seguro –los asegurados no se asocian–, además de descansar en el llamado procedimiento de primas, nos señala la empresa aseguradora como elemento decisivo en la calificación civil o mercantil del seguro. E8 más, como recoge VICENTE Y GELLA, algunos códigos –japonés, italiano, argentino, etc.– se limitan a definir el seguro sin preocuparse de cuándo es o no mercantil. Mientras no existe empresa aseguradora no hay seguro. Pero cuando se ejerce el seguro en las condiciones que integran la noción de la "empresa", el asegurador es comerciante y el seguro mercantil. Por consiguiente, el seguro será mercantil cuando pertenezca a la explotación profesional, en masa, de la actividad aseguradora; es decir, cuando el contrato sea estipulado con una "empresa" aseguradora, el seguro será mercantil.

B) Clasificación.

Con el fin de adaptar nuestro estudio a las exigencias de los criterios recogidos en los textos fiscales patrios, clasificamos el contrato de seguro en general en dos categorías: Contra daños y de personas. Clasificación que responde a los dos sistemas que BRUCK propugna para el encaje de los diferentes ramos del seguro; ellos son, el de la concreta cobertura de necesidad (la prestación se realiza cuando ocurra una determinada necesidad y con la extensión máxima de la necesidad realmente sentida) y el de la abstracta cobertura de necesidad (prestación determinada anticipadamente en el contrato y que, por tanto, puede o no ser equivalente a la necesidad realmente experimentada), según recoge GARRIGUES –Curso, II, 1.°, pág. 361)[160].

C) Seguro contra daños.

a) Impuesto de Derechos reales.

El seguro no constituye un concepto para la tarifa del Impuesto de Derechos reales. El contrato de seguro está deficientemente regulado e inorgánicamente articulado en nuestra legislación de este tributo, como señala SILVÁN. En el seguro contra daños hemos de plantearnos, por tanto, si tiene lugar una transmisión de bienes o la constitución, modificación y extinción de un derecho real copio órbita normal de la aplicación de dicho Impuesto.

En el seguro de cosas no puede existir verdadera transmisión de bienes. El asegurado paga la prima. El asegurador paga la indemnización. El asegurado es casi siempre el tomador del seguro o contratante en el seguro de daños. Así como en el seguro sobré la propia vida el desdoblamiento del contratante –tomador– y el interesado –beneficiario– es obligado, en el seguro de daños no es frecuente. Y aunque así suceda no existe verdadera transmisión, porque el seguro contra daños es de indemnidad; esto es, el interesado, el dueño de la cosa siniestrada, al obtener la prestación del Asegurador, no adquiere nada más que un sustitutivo económico. No hay transmisión de bienes para el beneficiario; sólo sustitución de la cosa siniestrada por su valor.

Por consiguiente, hemos de decidirnos por la no sujeción de esta clase de contratos de seguro al Impuesto de Derechos reales.

[160] En la novísima Ley del Timbre, que entrará en vigor el día 1 de enero de 1956, los documentos propios de las empresas de seguros y de sus respectivas actividades, quedan regulados, fundamentalmente, en sus arts. 35 y 36. Y en el apartado 18 del art. 89 señala la Ley los casos de exención del gravamen.

b) Impuesto del Timbre.

a') En documento público.

Contrariando el principio jurídico formulado en el párrafo penúltimo del art. 1 de la Ley del Timbre cuando previene que para la tributación que corresponda en cada caso no se atenderá a la forma del documento, el apartado 9.º del art. 16 de la Ley reguladora de este tributo viene a excepcionar aquella regla general sometiendo a gravamen, conforme el art. 15, los contratos de seguro convenidos en escritura pública.

La base del gravamen la determina el premio estipulado, y entendiéndose por tal la suma de las primas a que se refiere la duración total del seguro. Cuando no exista prima o no pueda determinarse la suma de las mismas por ser el contrato prorrogable a voluntad de las partes o por cualquier otra circunstancia –agrega previsoramente la Ley– tributarán en proporción al capital asegurado.

El seguro estipulado en documento privado, como a continuación indicamos, queda gravado por el. art. 177 del mismo texto legal. Es decir, la póliza del contrato de seguro se grava por el artículo 177. La escritura pública en que se formalice este contrato por el art. 15. Nos atrevemos a añadir: El seguro mercantil queda sujeto a imposición por el art. 177; el civil, por el 15. Y ello porque siendo el contrato de seguro eminentemente formal, todo, seguro civil se convendrá en escritura pública. Las diferencias que distinguen los dos sistemas de imposición –arts. 15 y 177– están en consonancia con la característica más relevante del seguro civil y del seguro mercantil; lo incidental del primero y la explotación en masa del segundo. Para el seguro civil –en escritura pública–, la tributación o reintegro de cada documento; para el seguro mercantil –en póliza–, la imposición anual por primas recaudadas o capitales asegurados y desarticulada del propio documento.

b') En documento privado.

Es la contratación del seguro mercantil uno de los más, elocuentes ejemplos de la evolución del Impuesto de Timbre. Del gravamen del documento en que constase–el contrato se ha pasado al gravamen del capital asegurado o de las, primas recaudadas. Y con ello, nos apresuramos a anticipar, no se ha desnaturalizado el tributo. No es consustancial al Impuesto del Timbre la persecución del documento o su recaudación mediante timbres. Verdad es que al prescindirse de las modificaciones, novaciones o vicisitudes de cada contrato de seguro en particular, parece se ha desincronizado totalmente el impuesto del documento[161]. Sin embargo, y como explicaba el Centro directivo competente en su informe del día 18 de abril de 1908, con la reforma apuntada. se logró que el impuesto fuera más equitativo y se facilitó su pago distribuyéndolo entre las anualidades de duración real del seguro. Estas ventajas notorias inducen a desechar todo temor sobre la posible falta de correlación que pueda darse entre el documento y el tributo. El procedimiento es ágil y eficaz; la empresa aseguradora ya recobrará el importe del impuesto ponderadamente prorrateado, ya que se liquida en función de los capitales asegurados en los de daños y de las primas recaudadas en los de personas[162].

[161] La Ley del Timbre de 14 de abril de 1955, dispone en su art. 35: "El Timbre exigido en este artículo comprende todas las modificaciones o incidencias que se produzcan en la póliza, salvo que supongan alteración de los capitales o de las primas o se refieran a actos o negocios jurídicos que, aunque relacionados con el contrato de seguro, se encuentren sujetos a otros preceptos de la Ley".

[162] La Ley del Timbre de 14 de abril de 1955, mantiene como base impositiva el capital asegurado en los seguros contra daños y accidentes de las cosas o de riesgos propios del transporte, tanto en los contratos a prima fija, como en los mutuos; las primas anuales convenidas en los seguros sobre la vida y contra enfermedades y accidentes personales, reaseguros y cualquiera otra modalidad o clase no especificada anteriormente, y las cuotas convenidas en los contratos de capitalización (art. 35).

El art. 177 de la Ley del Timbre se refiere a los seguros a prima contra los riesgos de incendio, de daños y plagas de la propiedad inmueble y de los ganados, así como a los de daños y accidentes de las cosas, y los grava con seis céntimos por cada 1.000 pesetas de capital asegurado.

El art. 144. de su Reglamento precavidamente advierte que el tributo recaerá sobre la integridad de los capitales asegurados.

En resolución de 27 de mayo de 1924, la Dirección General, que tiene atribuida la gestión de este Impuesto, declaró comprendidos en el transcrito párrafo los seguros de robo porque "las palabras daños y accidentes de las cosas no indican un solo concepto, si no dos diferentes entre sí, refiriéndose el uno al daño material de las cosas y el otro al suceso eventual que altera su orden regular conforme a su significación gramatical".

Según la clasificación apuntada han de ser estudiados aquí, también, los seguros de transportes. El mismo precepto de la Ley del Timbre, en otro de sus párrafos, dispone se satisfarán 30 céntimos por cada 1.000 pesetas del capital asegurado en los seguros de transportes terrestres y marítimos de mercancías y contra los demás riesgos marítimos de todas clases.

Excepciones de esta norma aplicable a los seguros de transportes y riesgos marítimos en general son las siguientes:

– Los seguros marítimos que se contraten por un solo viaje tributarán al tipo de 20 céntimos por cada 1.000 pesetas de capital asegurado.
– Los seguros de transportes terrestres y marítimos de valores postales se gravarán a cuatro céntimos por cada 1.000 pesetas de valor asegurado; y
– En los contratos de seguros por póliza flotante se satisfará el impuesto en cada una de las aplicaciones de la póliza con arreglo a los tipos que quedan indicados, sin que el importe del impuesto pueda ser inferior por aplicación a 20 céntimos en los seguros de transportes de mercancías y contra los demás riesgos marítimos, y de cuatro céntimos en los seguros de transportes de valores postales.

Los comentarios a los preceptos últimamente indicados los resumiremos así: Los riesgos de guerra se declararon complementarios de los cubiertos con el seguro ordinario marítimo, según Orden ministerial de 19 de noviembre de 1943. Por consiguiente, dispone, los documentos que emitan las entidades aseguradoras autorizadas por el Consorcio español de seguros de guerra se considerarán como suplementos dé las pólizas que cubren el riesgo ordinario, contratadas por una misma entidad sobre idéntico objeto de seguro, y, en su virtud, no devengarán nuevo impuesto de Timbre.

También requiere aclaración qué ha de entenderse por "un solo viaje". RODRÍGUEZ CIRUGEDA, con su habitual agudeza, plantea dos soluciones: 0 considerar como un solo viaje él de ida y el de vuelta y aplicar a estos seguros el 0,20 por 1.000, o considerar inaplicable el párrafo que contiene este tipo de gravamen y proceder su tributación con arreglo al 0,30 por 1.000. Dicho comentarista se inclina por la segunda solución e invoca el núm. 14 del artículo 738 del C. de c. en apoyo de su criterio. Nosotros nos mostramos conformes con él, pues creemos que si no se estimase como "un solo viaje" el de ida y vuelta –redondo–, no por ello habría de aplicarse doblemente el 0,20 por 1.000 del capital asegurado, sino que al tratarse de una excepción a la regla general se eliminaría aquélla tan pronto no fuera de estricta observancia; es decir, en los tipos de gravamen antiguos nada. importaba girar doblemente el tanto por 1.000 excepcional, porque era la mitad del general, y, por ello, no dudaba en establecerlo así el Reglamento del Impuesto, que, por otra parte, nos sigue sirviendo para distinguir el viaje sencillo –"un solo viaje"– del viaje redondo.

En cuanto al gravamen de los contratos mediante póliza flotante, nos decidimos por la postura de

RODRÍGUEZ CIRUGEDA –en oposición a la de SAINZ DE BUJANDA, ob. cit., pág. 409–, que. entiende por "importe del impuesto" la cuota total resultante, no los tipos en cada caso aplicables.

Interesa anotar aquí que la ley de 16 de diciembre de 1940, llamada de reforma tributaria, equiparó el régimen fiscal de los seguros mutuos a los de prima fija al suprimir el tipo reducido de cuatro céntimos por cada 1.000 pesetas dé capital asegurado de que antes gozaban. Al finalizar el estudio tributario de este contrato comentaremos esta orientación supresora de régimen singular, y que se ha advertido también en otros impuestos.

c) Tarifa III de Utilidades.

Ante todo, justificación cumplida de insertar aquí el Impuesto epigrafiado. Siendo, como es, un impuesto sobre los beneficios de las empresas, parece huelga su consideración al tratar del régimen fiscal de la contratación. mercantil de los seguros. Sin, embargo, creemos oportuna una somera referencia a la llamada Imposición mínima por Tarifa III de Utilidades cuando recae sobre las empresas de seguros, ya que es extendida y uniforme práctica de estas empresas repercutir sobre los asegurados "cuantos impuestos, contribuciones y arbitrios se hallen establecidos o se establezcan", como reza una de las cláusulas insertas en las condiciones generales de las pólizas de seguros. Y así sucede que un Impuesto que ha de gravar los beneficios presuntos de las empresas de seguros en función de su cifra de negocios, se transforma en, un tributo indirecto, por cuanto lo soporta el asegurado al incorporar su importe a la prima del seguro como un derecho accesorio más que periódicamente abona el asegurado al asegurador. Esta repercusión no querida por el legislador convierte en sujeto económico del impuesto al asegurado y al tributo en un gravamen más del contrato de seguro.

La cuota mínima por Tarifa III de Utilidades de las empresas de seguros se fija en función de las primas de seguros efectuados, y es del 1,30 por 100 en los ramos de accidentes marítimos y transportes, y del 4,10 por 100 en el de incendios y en los demás cuyo fin sea la reparación o indemnización de daños o perjuicios en las cosas o propiedades.

La empresa aseguradora percibe, con la prima del seguro y entre otros conceptos, este gravamen fijo y mínimo que tiene el carácter de anticipado al que recae sobre los beneficios netos y ciertos de las empresas, esto es, la genuina Tarifa III de Utilidades.

Anotemos que el párrafo segundo del art. 42 de la ley de 16 de diciembre de 1940 también equiparó en cuanto a este impuesto las entidades mutuas de seguros a las compañías de dicho objeto social. Previno: Las entidades mutuas de seguros tributarán en lo futuro, cualquiera que fuere su beneficio, por la cuota mínima que satisfacen las compañías dé seguros, entendiéndose modificada a estos efectos la exención que actualmente gozan.

D) Seguro de personas.

a) Impuesto de Derechos reales.

Los contratos de seguros que agrupamos bajo la rúbrica dicha pueden subdividirse para este tributo en dos categorías: de renta vitalicia y demás clases de seguros personales[163].

[163] El art. adicional 2.º de la ley de 16 de diciembre de 1954 ha dispuesto: "Gozará de exención del impuesto de Derechos reales la percepción de los capitales que hayan de satisfacer las entidades aseguradoras por razón de los contratos de seguro sobre la vida humana."

a') De rentas vitalicias.

En vista del art. 1.802, del C. c., define el profesor CASTÁN la renta vitalicia como el contrato aleatorio por virtud del cual una persona queda obligada a pagar una pensión o rédito anual durante la vida de una o más personas determinadas, a cambio de un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere, desde luego, con la carga de la pensión.

Los elementos reales de este contrato son, por lo tanto, el capital y la pensión. El primero, como nos dice el propio C. c., puede consistir. en bienes muebles o inmuebles. Es decir, puede consistir en dinero. Como indica CASTÁN, ésta es la forma que suele revestir el contrato de renta vitalicia cuando se estipula con empresas de seguros. A esta modalidad limitaremos nuestro estudio.

El Reglamento del Impuesto de Derechos reales, en su artículo 15,2), previene que los contratos de seguros de rentas vitalicias celebrados con sociedades legalmente autorizadas para realizar este género de operaciones sólo devengarán el impuesto cuando se otorguen a cambio de la cesión de bienes que no consistan exclusivamente en metálico.

Como vemos, el seguro mercantil de renta vitalicia no está gravado por este impuesto. En definitiva, queda equiparado a los demás contratos de seguro que, como tales, constituyen actos no sujetos al Impuesto de Derechos reales. El seguro de renta vitalicia, por tanto, queda equiparado fiscalmente al contrato de renta vitalicia cuando no cubre formas de genuina explotación mercantil. En este supuesto –cuando se otorguen a cambio de cesión de capital que no consista exclusivamente en metálico–, se practicarán dos liquidaciones por el repetido tributo: una, a cargo del asegurador, por el 3 ó el 6 por 100 de los bienes cedidos, según sean muebles o inmuebles, respectivamente, y otra, a nombre del beneficiario o pensionista por el capital de la renta al 3,50 por 100 de su importe. Cuando el valor de los bienes cedidos es igual o inferior al capital de la renta vitalicia, la primera liquidación se aplaza hasta que la pensión se extinga; y cuando es mayor se aplazó en cuanto al importe de la pensión y en cuanto a la diferencia en más del valor de los bienes se gira la liquidación en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

b') Demás clases de seguros personales.

Hemos de insistir en que el contrato de seguros acampa fuera de la órbita de este Impuesto. Sin embargo, en este estudio no hemos querido regatear en lo posible amplitud al mismo. Por ello citamos el párrafo 9) del art.. 31 del Reglamento. citado, que dispone: Las cantidades que perciban de las Compañías o Entidades aseguradoras los beneficiarios designados en. las pólizas de seguros de vida contribuirán sobre el total importe de la póliza, y únicamente por el concepto de herencia, por el tipo que corresponda al. parentesco entre el que, como contratante, figure en la propia póliza, y los beneficiarios, salvo el caso de pensión y análogas concedidas por entidades que, no siendo de carácter mutuo, se sostengan; sin embargo; por las cuotas de sus socios y por donativos benéficos.

Esto es, el Impuesto de Derechos reales se aplica en cuanto a los seguros sobre la vida en el período de su consumación. Y es que, como señalaba CONDOMINES VALLS, citado por BAS Y RIVAS en su obra, los contratos de seguros son una de las manifestaciones más claras e ingenuas con que los interesados buscan por vericuetos y atajos lo que no les está permitido hacer por un camino anchuroso y directo. Por ello, agregamos nosotros, el Impuesto de Derechos reales había de salir al paso de estas fórmulas transmisivas. atento a su equiparación real y económica. Los seguros tributan como donaciones y quedan sometidos al régimen general de las trasmisiones "mortis causa". Es más, como el seguro puede estipularse siendo el tomador y el beneficiario la misma persona, pero en consideración a la vida de otra distinta, el Reglamento del año 1947, previendo que el verdadero contratante –el que satisfaría la prima–

sería la persona sobre cuya vida se hubiera constituído el seguro, dispone que la transmisión se gravará atendiendo al parentesco entre esta última y el beneficiario; he aquí un ejemplo más de cómo los tributos se fijan, prelativamente, en él sustrato económico de la contratación cuando su perfil jurídico no responde a su real operativa.

b) Impuesto del Timbre.

a') En documento público.

Sólo el propósito de mantener la sistemática adoptada puede disculpar la cita que hacemos del gravamen por Timbre de los seguros de personas formalizados en documento público. Hemos de remitirnos a cuanto queda indicado, al tratar de los seguros contra daños.

b') En documento privado.

El tercer párrafo del art. 177 grava los seguros de vida y contra enfermedades y accidentes personales al tipo de tres pesetas por cada 1.000 de la cantidad recaudada.

Y el octavo, de acuerdo con el deseo de gravar unitariamente todos los seguros personales, sean cuales fueren las modalidades adoptadas, dispone: Se considerarán comprendidas en las disposiciones de este art., tributando a razón del 3 por 1.000 de la cantidad recaudada, todas aquellas entidades o particulares que mediante el pago de una cuota fija conciertan con el abonado el suministro de médico, farmacia, entierro o socorros en metálico.

Diversas resoluciones han coadyuvado a esta agrupación de seguros bajo un solo concepto. Así, la dictada por el Centro directivo el día 24 de marzo de 1933 equipara a los dichos el seguro de asistencia y protección jurídica. Y la de 13 de junio, de 1935, el de responsabilidad civil por accidente de automóvil, si bien advierte que estos seguros cubren a la vez los daños y accidentes en las cosas y los riesgos de vida y accidentes personales. Esta equiparación no responde a la clasificación fundada en la distinta función de la cobertura de la necesidad pecuniaria (BRUCK), como antes dijimos siguiendo a GARRICUES, ya que el seguro de responsabilidad civil es de concreta cobertura de necesidad, peto no resultaría violento su encaje entre los de abstracta cobertura de necesidad; así, por ejemplo, HERMANNSDORFER, citado por SAINZ DE BUJANDA en su mencionada obra –pág. 386– lo considera seguro patrimonial abstracto.

La crítica de los preceptos que anteceden hemos de limitarla a la anacrónica cita de los "particulares", como posibles aseguradores que proporcionan subsidio o socorro en caso de enfermedades, accidentes, cesantías, etc. El R. D. de 11 de junio de 1929 y la O. M. de 27 de julio de 1931, entre otras disposiciones, han prohibido el ejercicio de tales actividades a empresas no constituídas por acciones y con determinadas garantías previstas en la legislación especial de seguros. Al tratar del epígrafe 1.086 de las tarifas de la Contribución industrial insistiremos sobre esta antinomia dentro del total ordenamiento jurídico patrio.

Cuestión apenas planteada por los glosadores de este tributo es la relativa al alcance que ha de darse a la expresión "cantidad recaudada", qué utilizan los dos preceptos antes transcritos. Si por cantidad recaudada ha de entenderse la total prestación del asegurado –prima neta más derechos de registro, de póliza, de placa, de guías, de reconocimiento, de marca y de adición, gastos de inspección, impuesto de Utilidades y aun timbres móviles, y el propio Impuesto de Timbre recayente sobre la prima–, el criterio es por demás extenso y de difícil defensa. Si el gravamen ha de girarse sobre las primas netas recaudadas, la Ley debió ser más explícita. Eclécticamente entendemos debe aplicarse el tanto por mil de gravamen sobre las cantidades recaudadas que tengan el concepto exacto de "ingreso" para la Empresa, pero no sobre las percibidas a título de recobro de otras exacciones satisfechas en principio por la Empresa aseguradora, y

que de acuerdo o no con el legislador, aquélla agrega a la prima que han de abonar los asegurados. Esta solución la mantiene ALBIÑANA para la Imposición mínima de las empresas de seguros injerta en la Tarifa III de Utilidades, comentando la resolución del T.E.A.C. de 21 de octubre de 1949 –"Rev. de Der. Mer.", núm. 28–. AMORÓS RICA se limita a indicar que "cantidad recaudada" es expresión más amplia que la específica de "prima" –"Rev. Gral. Leg. y Jurisprudencia", julio–agosto 1949, pág. 223[164].

Ya que al tratar del seguro contra daños no lo abordamos, hacemos mención.. aquí del problema que se suscitó sobré el posible desajuste entre el Impuesto del Timbre anualmente liquidado en función de primas recaudadas o capitales asegurados y las posibles modificaciones que en los seguros contratados pudieran producirse con la consiguiente formalización de nuevas pólizas. La Orden ministerial de 2 de junio de 1943 declaró debían entenderse comprendidas en la expresión "combinaciones que respecto a seguros puedan hacerse" y que contiene el primer párrafo del artículo 177 de la Ley rectora, "todas las modificaciones, declaraciones, novaciones, incidencias y derivaciones que sirvan de complemento a los mismos, aunque se hagan constar por medio de suplementos contractuales separados de las pólizas, siempre que no supongan alteración de los capitales o de las primas u otras bases de fijación del tributo". Norma innecesaria en su último inciso, a juicio de SAINZ DE BUJANDA y RODRÍGUEZ CIRUGEDA, ya que toda alteración de primas, capitales u otras bases, repercutiría "per se" en la base impositiva en cada ejercicio estimable para este gravamen.

c) Tarifa II de Utilidades.

En el número 3.° de este tributo se gravan las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales. Como anotan ROCA SASTRE y MUNGUNILL PALET –"Trat. de la Cont. de Utilidades", pág. 880–, este gravamen no tiene gran justificación, pues la renta vitalicia no constituye una remuneración de capital, o sea –añaden–, un plus fruto o aumento, sino que es el mismo capital que vuelve fragmentariamente al propietario primitivo de modo que el paga de cada renta implica devolución de sustancia. Tal vez el legislador, indicamos nosotros, se limitó a considerar la renta vitalicia del lado de su perceptor y advirtió que para é1 existe una renta en obsequio a un capital, aunque su titularidad dominical la pierde. De todos modos, ese capital, como fuente de renta, es objeto de doble gravamen.

La base impositiva es el 80 por 100 de la renta y están exentas las menores de 1.500,01 pesetas. Lo que no distingue es si dicho tope se refiere a la renta o a la base imponible. De su redacción se desprende alude a la renta vitalicia.

El tipo de gravamen es el 26,40 por 100.

d) Tarifa III de Utilidades.

Dando por reproducidas aquí las consideraciones expuestas al referirnos a los seguros contra daños y en justificación del estudio de la Tarifa III de Utilidades en un trabajo sobre el trato tributario de la

[164] Dentro del concepto genérico de primas, a efectos de la liquidación por Contribución de Utilidades, como cuota mínima, no pueden considerarse comprendidos los diferentes recargos necesarios que por distintos conceptos se cobran al propio tiempo, que la prima, por las Compañías de Seguros (Res. del T.C. de 17 de mayo de 1949 y 27 de octubre de 1950).
En el mismo sentido las Res. del T.C. de 19 de octubre de 1951 y 28 de marzo de 1952.
La Ley del Timbre de 14 de abril de 1955, en su art. 35 define: "Se entiende por prima o cuota a los efectos de esta Ley, el importe total de las cantidades recaudadas, cualquiera que sea la causa y origen que las motive, excepción hecha de la cantidad que en el importe represente el Impuesto de Timbre".

contratación mercantil privada, hemos de indicar, solamente, que la Imposición mínima de las empresas de seguros en el ramo de vida consiste en el 1,30 por 100 sobre las primas efectuadas.

e) Contribución industrial.

Como ya hemos anticipado, el epígrafe 1.086[165], en su actual redacción sujeta a imposición a los agentes que mediante una prima mensual o periódica proporcionan subsidio o socorro en caso de enfermedades, accidentes cesantías u otras causas; asistencia médico–farmacéutica o enterramiento. La tributación por este epígrafe consiste en el 1,50 por 100 de la prima. No hemos de detenernos en el comentario de este concepto tributario, pues, como indicamos anteriormente, carece de aplicación al no estar permitido el ejercicio de tales actividades a empresas individuales por la legislación especial de seguros. En la anunciada reforma de las tarifas de esta Contribución seguramente desaparecerá el repetido epígrafe es conveniente, pues siempre es propicio el contribuyen te a entender legalizada una actividad desde el momento que tributó por ella.

3. El contrato de reaseguro.

A) Noción previa.

Define ROCA GUILLÉN –pág. 20 de. su col, en la "Rey. de Derecho Mer.", núm. 19– el reaseguro como un contrato de seguro entre aseguradores, que se caracteriza: 1.° Por permanecer ignorado del asegurado primitivo o directo; y 2.° Por representar un desplazamiento del riesgo asumido por el primer asegurador a otro asegurador, denominado por ello reasegurador.

Merece ser citada, también, la contenida en el Reglamento de Seguros, fecha 2 de febrero de 1912; en su art. 3 expresa: Reaseguro es el contrato mediante el cual un asegurador toma a su cargo, en totalidad o en parte, un riesgo ya cubierto por otro asegurador.

El C. de c., en su art. 400 se había limitado a declarar que el reaseguro es cesión de parte del seguro.

Si a estas notas agregamos que ambos contratantes han de ser aseguradores y, por tanto, han de observar los requisitos exigidos a las Empresas de seguros en general y a las reaseguradoras en particular por el Decreto de 29 de septiembre de 1944, no será imprudente afirmar que el contrato de reaseguro es, "per se", contrato mercantil, pues aun en el supuesto, que apunta VICENTE Y GELLA –ob. cit., II, pág. 178–, de reaseguro convenido entre dos o más empresas en forma mutua, estimamos había de reconocérsele carácter mercantil.

B) Impuesto del Timbre.

En el estudio fiscal de este contrato hemos de referirnos al Impuesto del Timbre exclusivamente. El contrato de reaseguro como contrato casi desconocido en nuestra legislación tributaria es motivo de contrapuestos criterios respecto a su encaje o asimilación. En la Tarifa III de Utilidades se ha discutido si la empresa reaseguradora ha de tributar como empresa de seguros o por su forma social. Si su objeto social no es el seguro en su amplia acepción, quedaría sujeta a tributación por dicha tarifa en atención a la forma elegida en su constitución. Cuestión ésta que puede considerarse casi unánimemente resuelta en el sentido de ser la reaseguradora una empresa de seguros, y, por ende, sujeta por el núm. 1 de la

[165] Hoy: epígrafe 1.097.

disposición primera de las reguladoras del mencionado impuesto. Pero aún admitida esta solución, es, también, origen de dispares posturas la tributación mínima por dicha Tarifa de Utilidades de ésta clase de empresas. Ante el Tribunal Económico Administrativo Central se ha planteado si las empresas reaseguradoras han de tributar por las primas percibidas, esto es, por las cedidas en reaseguro. Con fecha 5 de diciembre de 1947 resolvió debían gravarse dichas primas, pues, en otro caso y admitido que la reaseguradora es empresa de seguros, quedaría sin imposición mínima de ninguna clase; ni Contribución industrial, ni sobre el capital, ni sobre las primas. Pero, aun más, en la aseguradora directa, ¿qué prima se grava? ¿La percibida por la aseguradora directa o la no cedida cuando exista reaseguro? Esta cuestión, que sepamos, está sin resolver. ALBIÑANA, en su obra sobre este tributo –pág. 448–, apunta debiera gravarse en la aseguradora directa la parte de prima percibida y no cedida[166].

También en la Tarifa II de Utilidades se planteó el gravamen por el núm. 3 de los intereses de las reservas matemáticas de .las empresas reasegura doras. La polémica entablada en torno a la resolución del T.E.A.C. de 29 de octubre de 1947, entre otros fallos, cesó con la promulgación de la ley de 9 de mayo de 1950, por la que se declararon exentos de gravamen por dicho número y tarifa los intereses técnicos de capitalización correspondientes a las reservas matemáticas de la porción reasegurada que las Compañías de seguros y reaseguros abonen a los reaseguradores y retrocesiontarios. Contrariamente, se agrega, la diferencia entre el interés que se reconozca a las reaseguradoras en los respectivos contratos de reaseguro o retrocesión y el interés técnico aludido, seguirá tributando por dicho concepto impositivo.

Entrando ya en el estudio del impuesto que efectivamente recae sobre la contratación del reaseguro, expondremos las diversas posturas sustentadas y por orden de su aparición.

SAINZ DE BUJANDA –ob. Cit., págs. 400 y sigs.– termina por indicar que es práctica bastante extendida y admitida en pura técnica legal aplicar al primer pliego, hoja o página de los contratos de reaseguro el timbre fijo de cuarta clase, de acuerdo con el párrafo 1.° del art. 20 de la Ley del Timbre, que se refiere a los documentos que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable. Es decir, para este autor el contrato de reaseguro no recae sobre cantidad u objeto valuable, y, por consiguiente, no le es de aplicación el timbre gradual, cuya escala contiene el art. 15 de dicho texto legal.

RODRÍGUEZ CIRUGEDA –ob. cit., págs. 410 y sigs.– afirma que el contrato de reaseguro es una modalidad del contrato de seguro. En su consecuencia, el art. 190 de la Ley del Timbre no es invocable, ya que el 177 se refiere a todos los contratos de seguro, y el de reaseguro es, para dicho comentarista, una de las "combinaciones que respecto a seguros pueden hacerse". SAINZ DE BUJANDA no planteó esta equiparación o, mejor, subsunción. Y, naturalmente, derivó a la norma distribuidora contenida en el art. 190 para los documentos privados que no tengan carácter mercantil y para los de esta clase que no estén expresamente gravados por la Ley. RODRÍGUEZ CIRUGEDA, por el contrario, elude la aplicación del repetido art. 190, considerando a los contratos de reaseguro comprendidos en el 177 [167].

---

166 La Ley de 15 de julio de 1952 estableció un régimen específico en la tributación de las empresas reaseguradoras por la Tarifa 3.ª de Utilidades. Señaló el gravamen del uno por mil de las primas comerciales líquidas por aceptación en reaseguro, con el único recargo del 0,15 por 100, autorizado por el art. 487 de la Ley de Régimen local de 16 de diciembre de 1950 para atenciones municipales. Estos tipos tributarios son de aplicación, tanto a las empresas dedicadas exclusivamente al reaseguro, como a las de seguros respecto a las primas aceptadas por vía de reaseguro.
Antes el T.S. por su Sent. de 8 de marzo de 1951, aludió a la conveniencia de que el legislador se pronunciara en la cuestión planteada por razones de equidad, dado el peso del gravamen indiferenciado de las empresas de seguros y reaseguros. Y el T.C. por su Res. de 22 de mayo de 1953, por ejemplo, declaró que las compañías de reaseguros están sujetas a contribuir por la imposición mínima sobre las primas de reaseguros. AMORÓS RICA ha comentado en Rev. de Derecho privado, abril de 1954, págs. 327–328, la Res. del T.C. de 22 de enero de 1954, análoga a la antes reseñada del año 1953.

167 El acuerdo de la Direc. Gral. del Timbre y Monopolios de 21 de febrero de 1950, sometió el reaseguro a la tributación que el art. 177 de la Ley del Timbre señala para el seguro.

Pero precisamente por considerar al reaseguro como una de las combinaciones que pueden hacerse con los seguros, estima que el Impuesto del Timbre que recae sobre los contratos de seguro que llamaremos directos cubren los reaseguros que respecto de ellos se contraten o estén contratados. A esta conclusión llega RODRÍGUEZ CIRUGEDA después de las siguientes afirmaciones: Una, que siendo la base de tributación por Timbre las primas o los capitales y distribuyéndose aquéllas y éstos por el reaseguro, pero no presentando una nueva base de imposición, el gravamen del reaseguro queda embebido en el girado por el seguro principal o directo. Otra, que el art. 138 del Reglamento de este tributo incluye entre las relaciones de primas no sujetas a gravamen las "de reaseguros cuyas primas cobre el asegurador directo".

Es, a nuestro juicio, AMORÓS RICA quien en magnífica colaboración –"Rev. Gral. de Leg. y Jurisp.", julio–agosto 1949– ha planteado en forma exacta el gravamen por Timbre del contrato de reaseguro. Parte del criterio de RODRÍGUEZ CIRUGEDA, pero extrae otra consecuencia del art. 138 del Reglamento del Impuesto, que enlaza con el apéndice del Reglamento de la Ley del Timbre del Estado de 29 de abril de 1909. En este apéndice, afirma AMORÓS, figuran unos modelos trimestral y mensual en los que, como un sumando más en la determinación de capitales a tributar, existe una casilla con el siguiente título: Total de reaseguros cuyos capitales deben comprender en su documentación para el pago del impuesto los aseguradores directos. Enlazando este epígrafe con el texto del art. 138, varias veces citado, es indudable que las primas cedidas en reaseguro por el asegurador directo no son una baja más agregable alas primas vencidas y no cobradas y a las anuladas o reducidas. ¿Cómo puede RODRÍGUEZ CIRUGEDA llegar a su conclusión estimando que las primas cedidas en reaseguro son un sustraendo en la base de imposición? Es más, el inciso "debiendo éste comprender los capitales en su relación para el pago del Impuesto" está aclarando que las primas cedidas en reaseguro integran base impositiva. Lo defectuoso de la redacción no nos sorprende, pues nuestro legislador, en cuanto ha de enumerar y, al final de la enumeración, emplear vocablos de significación equivalente –"anulaciones o reducciones"–, utiliza la conjunción adversativa –o– como copulativa, y la cita siguiente –"de reaseguros..."– queda, indefectiblemente, agregada la lista enumeradora y en su misma línea de suma o resta.

Se traslada AMORÓS seguidamente a la "mens legislatoris" de la época de promulgación de estas disposiciones y advierte que hace cuarenta años el negocio reasegurador se hacía exclusivamente en el extranjero, y que si la obligación de tributar no pesase sobre las cesiones y sí por las aceptaciones, como a primera vista más lógico fuera –son palabras suyas–, hubiesen quedado sin gravar reaseguros, ya que las aceptaciones no hubiesen podido ser gravadas por estar el contribuyente fuera de la soberanía fiscal española. Hoy mismo –agrega "lege ferenda"–, si se tributara por las aceptaciones, resultaría gravado el reaseguro español, pero no el extranjero, facilitándole un arma más para la competencia, y con ello un cargo en nuestra balanza comercial.

Respecto al criterio de RODRÍGUEZ CIRUGEDA, que entiende se ha transformado la tributación de los documentos formalizadotes de los contratos de seguros en gravámenes sobre capitales asegurados o primas recaudadas, y que, por tanto, la existencia de dos documentos –contrato de seguro directo y contrato de reaseguro– no debe trascender en la aplicación del Impuesto del Timbre, pues el capital asegurado sigue siendo el mismo y la prima "se ha distribuído", creemos con AMORÓS que esta modalidad de liquidación y pago a metálico es simplemente un proceso sustitutivo de la materialidad del reintegro. Por ello, y de acuerdo con el criterio expuesto para la Imposición mínima de las empresas de seguros por Tarifa 111 de Utilidades, sostenemos que la recepción ancha, clara y terminante del contrato de reaseguro en nuestros textos fiscales ha de fundarse en la escindibilidad de las primas percibidas o capitales asegurados por las empresas aseguradoras directas, prorrateándose las oportunas exacciones

entre éstas y las reaseguradoras de igual modo que se distribuyen las primas, los riesgos y, en su caso, las indemnizaciones.

Clasificado el reaseguro como seguro patrimonial abstracto por HERRMANNSDORFER, según indica SÁINZ DE BUJANDA, queda equiparado al seguro de responsabilidad civil. En la clasificación de BRUCK, que recoge el Prof. GARRIGUES, se cita entre los de concreta cobertura de necesidad, esto es, entre los llamados seguros contra daños y, entre ellos, el de responsabilidad civil. Ahora bien: si para la Ley del Timbre los seguros de incendios, robo, transporte, etc. tributan por los capitales asegurados, los reaseguros de cualquier clase de seguros deberían tributar, también por capitales cedidos, abstracción hecha de los riesgos en cada caso reasegurados. La cita de la resolución de 13 de junio de 1935 dictada por la Direc. Gral. gestora de este tributo a ello nos conduce, pues no puede olvidarse que se decide por la tributación según primas recaudadas en un supuesto de responsabilidad por accidente de automóvil, ante la imposibilidad de cifrar el capital asegurado, ya que esta clase de seguros cubre a la vez los daños y accidentes en las cosas y los riesgos de vida y accidentes personales. Por consiguiente, de llegar a la asimilación total del reaseguro al seguro de responsabilidad civil y de ser posible, como lo es, estimar los capitales cedidos en reaseguro, los contratos de reaseguro debieran tributar por Timbre en función de los capitales reasegurados [168].

4. El contrato de contraseguro.

A) Concepto,

Se entiende por contraseguro el contrato en virtud del cual el asegurador se obliga, cuando se cumplan determinadas condiciones, a reintegrar al contratante las primas o cuotas satisfechas y cobradas. Esta es la definición contenida en el Reglamento dictado para la aplicación de la Ley de Seguros de 14 de mayo de 1908.

Sobre su mercantilizad no serán necesarias consideraciones de ninguna clase. La propia accesoriedad de este contrato respecto del de seguros principal, ya nos confirma su carácter mercantil y nos consiente su cita en este trabajo.

B) Impuesto del Timbre.

Tampoco es citado expresamente este contrato en las disposiciones reguladoras del Impuesto, porque la contenida en el artículo 163 de su Reglamento es totalmente distinta de la que antes copiamos e ilegal como demuestra RODRÍGUEZ CIRUGEDA –obra citada, pág. 459–.

No reconociéndose sustantividad fiscal a este contrato y teniendo presente su carácter de estipulación complementaria dentro del de seguro principal, su tributación por Timbre queda embebida en el de seguro con todas sus vicisitudes y modalidades. Casi siempre se conviene como accesorio en el seguro de vida –"rescate" de la póliza– y, por tanto, la prima experimentará un aumento que como mayor cantidad recaudada por la empresa aseguradora, trascenderá en la base de gravamen.

168 La Ley de 15 de julio de 1952 dispuso la inserción en el art. 177 de la Ley del Timbre de un párrafo, fijando para las sociedades puramente reaseguradoras y para las de seguro directo que acepten reaseguros, una tributación del 0,25 por mil del importe de las primas comerciales liquidas,. deducidos gastos por todos conceptos que no podrían exceder del 10 por 100 de la prima.
La Ley del Timbre de 14 de abril de 1955, que entrará en vigor el día 1 de enero de 1956, dispone en su art. 35 que el Impuesto de Timbre será exigible por anualidades completas y será proporcional a las primas anuales convenidas en los reaseguros, tributando por el numero cuarto de la Tarifa, esto es, al 0,25 por 1.000 del importe de la cantidad recaudada.

5. El contrato de seguro subsidiario.

A) Definición.

El seguro subsidiario es un pacto por el cual una empresa aseguradora toma a su cargo el riesgo de la falta de pago de la indemnización que otra diferente está obligada a pagar a un asegurado, expresa el artículo 3.° del repetido Reglamento de 2 de febrero de 1912.

Este contrato está previsto y permitido al final del artículo 399 del C. de c., como anota GARRIGUES. Se trata, según vemos, de un verdadero contrato de seguro, autónomo e independiente.

B) Impuesto del Timbre.

Como seguro de créditos que en definitiva es, debe ser objeto de gravamen por este impuesto en la misma línea que el de responsabilidad civil y el de reaseguro, según las clasificaciones que anteriormente citamos; esto es, como seguro contra daños. RODRÍGUEZ CIRUGEDA se limita a indicar que están sujetos a tributación "según su naturaleza" y de acuerdo con los preceptos todos del artículo 177.

6. Indicaciones generales.

Las que aquí formulemos han de versar sobre tres aspectos del régimen fiscal del contrato de seguro mercantil. Uno, criterio que preside la tributación de estos contratos. Otro, paralelismo de los Derechos mercantil y fiscal en la regulación respectiva de este contrato. Y, por último, moderna orientación de sometimiento a gravamen de las entidades de seguros mutuos.

En la tributación de la contratación mercantil de seguros propiamente dicha se advierte que el legislador ha logrado flexibilizar las normas de aplicación dotando a la Administración financiera de medios o procedimientos liquidatorios que no entorpezcan el tráfico en masa. La imposición en función de primas o capitales asegurados e independizando su recaudación del documento formalizador del contrato gravado, conjuga con acierto las directrices más progresivas en materia fiscal.

En el contrato de seguros se advierte con mayor intensidad que en otros, cómo el Derecho fiscal no desconoce las exigencias del tráfico jurídico–mercantil. Como ya hemos indicado, algo más podría lograrse en el Impuesto del Timbre reservando los artículos 177 y siguientes de su ley rectora al seguro mercantil, previa recepción de las nuevas modalidades en esta contratación. El seguro civil con su escaso volumen y fórmulas complejas para actos aislados, debe tributar por Timbre en forma distinta del seguro mercantil y con arreglo a escalas o tipos de aplicación particular, esto es, no en función de primas o capitales asegurados; al acto ocasional basta el gravamen esporádico.

Tampoco desconoce nuestro Derecho fiscal que la mutualidad como forma de explotación del seguro es actividad ajena al mismo. En la tabla de exenciones de la Cont. industrial, núm. 44, se cita a las sociedades de seguros mutuos cuyas operaciones se reduzcan a repartir entre los suscriptores el equivalente de los daños sufridos por una parte de ellos, sin opción a beneficio. Ahí está la característica del seguro no mercantil; reparto de siniestros bien sea distribuyendo resultados adversos, bien sea pidiendo cuotas anticipadas y repartiendo excesos o creando un fondo de garantía. Así, por ejemplo, la R.O. de 19 de mayo de 1911 resolvió que las sociedades de seguros a prima o cuota fija para proporcionar socorro, asistencia o entierro a sus socios tienen carácter mercantil y tributan por la Tarifa III de Utilidades, pues no son sociedades ajenas a la ganancia, se decía, ya que tienen fijadas cuotas o primas periódicas a

los asociados antes que el accidente ocurra, obteniendo así un lucro por la diferencia entre las cuotas que percibe y los pagos o desembolsos que realiza al fallecer el asociado. Si hubiese reembolso al finalizar el ejercicio, agregamos nosotros, y la devolución tiene lugar en la misma proporción que efectuaron sus desembolsos los asociados, no existirá lucro, no será mercantil la sociedad. La predeterminación de la prima nada indica respecto a la mercantilidad de este contrato si la prima no se exige con carácter definitivo en su cuantía y cabe, por tanto, el reembolso del exceso resultante al finalizar el ejercicio.

Por todo ello, existirá tanto en el seguro civil como.. en el, mercantil cobertura, mutualidad; pero en el civil los propios asociados serán asegurados y aseguradores y nunca constituirá fuente de beneficios o lucros el sistema entre ellos convenido, contrariamente a lo que sucede en el seguro mercantil. Por esta razón estaban exentas de gravamen las sociedades mutuas de seguros y gozaban de tipos de gravamen reducidos los contratos por ellas estipulados.

Como hemos ido anotando anteriormente, a partir de la Ley de Reforma tributaria del año 1940 las sociedades de seguros mutuos dejaron de estar exentas por la Tarifa III de Utilidades; es más, en el párrafo segundo del artículo 42 a que nos referimos, se emplea la expresión "cualquiera que fuere su beneficio" aludiendo a dichas sociedades. Verdad es que en esta incorporación a la órbita tributaria de las sociedades mutuas de seguros, ha imperado un criterio que llamaríamos benévolo si en ellas pudieran darse beneficios; en efecto, el gravamen por dicha Tarifa queda limitado a la llamada Imposición mínima, esto es, la que recae sobre las primas efectuadas. Quedan, insistimos, excluídas del gravamen en función del beneficio neto, pero, creemos, que esta exención dispuesta en la Ley se daría, de hecho, por inexistencia de beneficios en tales formas asociativas.

También hemos indicado cómo dicha Ley de 16 de diciembre de 1940 ha sometido al régimen general del Impuesto del Timbre, la contratación de seguros mutuos. En atención a la naturaleza de este tributo, nos extraña menos la modificación dicha. De todos modos hemos de concluir recogiendo esta orientación y señalando cómo el Derecho fiscal tiende a la parificación de actividades que por la multiplicidad, uniformidad e identidad de fines en los actos que las integran, están llamadas a fusionarse en el campo jurídico–mercantil, como si la cobertura –mutualidad económica– hubiera de prevalecer sobre la forma de explotación –lucrativa o no–. En este orden de ideas, existiría una clase de seguro coincidente con el actual mercantil por ofrecer este campo posibilidades que el civil desconoce en nuestro ordenamiento jurídico–positivo.

EPILOGO

En cada contrato se ha advertido cómo el tratamiento tributario de las operaciones que le integran en su generación, perfección y ejecución es en cierto modo distinto para el mercantil respecto del no mercantil o civil. Pues bien, en esa diferenciación fiscal creemos ha de persistirse con vista de la siguiente orientación.

En la mayoría de sus conceptos los dos impuestos típicos sobre el tráfico patrimonial en nuestro sistema tributario son el de Derechos reales y sobre transmisiones de bienes y el del Timbre del Estado. No hemos de desarrollar aquí sus similitudes y sus diferencias. Bástenos indicar que en su compatibilidad actual hallamos la más poderosa razón para sugerir la parcial absorción del primero por el segundo. El Impuesto de Derechos reales por su mecánica gestora –declaración, liquidación, notificación, pago y retirada de documentos– es inadaptable a las exigencias del tráfico mercantil considerado en general. Las operaciones mercantiles requieren un régimen fiscal propio y de características liquidatorias análogas a las que homogeneizan a las instituciones mercantiles. Y este régimen especial sólo puede ofrecerlo el

Impuesto del Timbre. La autoimposición y la exacción mediante timbres son fórmulas de gestión tributaria que no dificultan el tráfico mercantil casi siempre generado por la empresa como entidad núcleo y solvente a tales fines. El Impuesto del Timbre absorbería los escasos conceptos del Impuesto de Derechos reales que gravan las operaciones mercantiles y mantendría el procedimiento de liquidación anual y conjunta para aquella contratación de naturaleza idéntica y que se desarrolla en masa[169].

Sólo restaría deslindar con cierta rigidez la contratación civil de la mercantil. Como hemos venido sosteniendo a lo largo de este trabajo, habría de atenderse en primer lugar a la Empresa. Las operaciones realizadas en desarrollo de una explotación orgánicamente considerada, serían mercantiles. Las operaciones aisladas o desconectadas de la empresa, quedarían sometidas al régimen tributario general. Sólo las que en forma indubitada atrajeran la aplicación de la norma jurídico–mercantil, serían, por tanto, mercantiles y, como tales, objeto de trato fiscal; así, por ejemplo, las operaciones intervenidas por fedatario mercantil. Resulta, en principio, rechazable todo intento clasificador de operaciones basado en el fedatario interviniente, pero en el orden tributario al menos, es prudente y necesaria esa cautela que asegure en forma auténtica la adscripción de la operación que objetivamente puede ser mercantil, al marco legal previsto para los contratos mercantiles y en principio reservado a los actos coordinados de las empresas. Al fin, el Derecho mercantil es un Derecho especial que como tal no puede ser negado a quien en forma auténtica y con todas sus consecuencias someta a su ámbito la operación convenida.

Esta pudiera ser la orientación que presidiera la regulación del tratamiento fiscal unitario de la contratación mercantil privada en reconocimiento de sus especiales características y en obsequio de un fundado deslinde de tributos que hoy más atiende a su propia denominación que a la operación por cada uno gravada.

169 Vid.: "Los impuestos de tráfico patrimonial en España", de VILASECA MARCET, en Rev. de Derecho financiero, septiembre de 1953, págs. 411 y Siguientes.
También: "El documento ante la Ley del Timbre", de MANUEL ALBIÑANA, en Rev. de Derecho mercantil, núm. 46, págs. 55 y sigs.

IV

ÍNDICES
DE LAS SEMANAS

I SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes, el de Timbre y el de Valores Mobiliarios)

Celebrada durante los días 14 al 17 de enero de 1953 en el Salón de Actos del Instituto Nacional de Estudios Jurídicos del Consejo superior de Investigaciones Científicas de Madrid

SUMARIO

EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES Y LA CONSTITUCIÓN DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA,
por D. Manuel García-Margallo Riaza, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

EL IMPUESTO DE TIMBRE EN RELACIÓN CON LA SOCIEDAD ANÓNIMA,
por D. José M.ª Latorre Segura, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

REPERCUSIONES DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS EN EL IMPUESTO SOBRE EMISIÓN Y NEGOCIACIÓN O TRANSMISIÓN DE VALORES MOBILIARIOS,
por D. Angel Velasco Alonso, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

PROBLEMAS QUE PLANTEA EL IMPUESTO DE EMISIÓN DE VALORES MOBILIARIOS,
por D. Carlos Villanueva Lázaro, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

EL IMPUESTO DE TIMBRE Y LA CONTRATACIÓN AGRÍCOLA,
por D. José Ramón Fernández Bugallal, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

EL IMPUESTO DE TIMBRE Y LA DOCUMENTACIÓN DEL TRAFICO MARÍTIMO,
por D. Fernando Alonso Amat, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES EN RELACIÓN CON LA INDUSTRIA Y EL COMERCIO,
por D. Eloy Sánchez Torres, Notario excedente y Abogado del Estado en la Dirección General de Timbre y Monopolios.

SESIÓN DE CLAUSURA
DISCURSO DEL PRESIDENTE DE LA MUTUALIDAD BENÉFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TÉCNICOS DE TIMBRE DEL ESTADO,
por D. Manuel del Valle Esgueva, Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado.
SÍNTESIS Y COMENTARIO DE LOS TRABAJOS REALIZADOS EN LA SEMANA,
por D. Fernando Sainz de Bujanda, Letrado de las Cortes españolas, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

DISCURSO DE CLAUSURA,
por D. Santiago Basanta Silva, Subsecretario de Hacienda.

II SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Impuesto de Emisión de Valores Mobiliarios)

Celebrada durante los días 12 al 16 de enero1954 en el Salón de Actos del Instituto Nacional de Estudios Jurídicos del Consejo superior de Investigaciones Científicas de Madrid

SUMARIO

LA CONVENCIÓN DE TÍTULOS EN EL IMPUESTO DE EMISIÓN DE VALORES MOBILIARIOS,
por **D. Juan Bruna Dangland,** Inspector Técnico de Timbre del Estado.

TRIBUTACIÓN Y COMERCIO EXTERIOR,
por **D. Fernando Alonso Amat,** Inspector Técnico de Timbre del Estado.

REPERCUSIONES FISCALES DE LA LEY SOBRE SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA,
por **D. Francisco Rodríguez Cirujeda,** Inspector Técnico de Timbre del Estado.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES FINANCIEROS,
por **D. Fernando Sáinz de Bujanda,** Letrado de las Cortes españolas, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

EL CONCEPTO DE SUMINISTRO Y EL DERECHO FISCAL; ACIERTOS E IMPREFECCIONES,
por **D. Santiago Marín Marín**, Abogado del Estado.

LA FUNCIÓN ECONÓMICA DE LA POLÍTICA FISCAL,
por **D. Manuel de Torres Martínez**, Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Director de los Seminarios del Instituto Social León XIII.

HACIENDA ESTATAL Y HACIENDAS LOCALES,
por **D. José García Hernández**, Director Genera de ADministración Local.

Sesión de clausura:

SÍNTESIS Y COMENTARIOS DE LOS TRABAJOS REALIZADOS
por **D. Manuel Lerdo de Tejada**

Palabras de **D. Manuel del Valle Esqueva**

Discurso de clausura, por **D. Francisco Gómez Llano**

III SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Impuestos sobre el Tráfico)

Celebrada durante los días 11 al 15 de enero de 1955 en el Salón de Actos del Instituto Nacional de Estudios Jurídicos del Consejo superior de Investigaciones Científicas de Madrid

SUMARIO

ASPECTOS TEMPORALES DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA: IMPUESTOS SOBRE EL TRÁFICO,
por D. Antonio Barrera de Irimo, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

CLASIFICACIÓN JURÍDICA Y FISCAL DEL RECIBO DE CANTIDAD,
por D. Félix Ruz Bergamín, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

FOMENTO DE LA PRODUCTIVIDAD INDUSTRIAL POR MEDIO DE UNA REFORMA FISCAL,
por D. Andrés López Rey y Sancho Serrano, Ingeniero Industrial al servicio de Hacienda.

FUNDAMENTOS DE LAS EXENCIONES EN EL TIMBRE DEL ESTADO,
por D. Juan Gascón Hernández, Letrado de las Cortes, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

LA CONTRIBUCIÓN SOBRE LA RENTA: SUS REPERCUSIONES EN EL PROCESO ECONÓMICO Y TRIBUTARIO NACIONAL,
por D. José María Naharro Mora, Catedrático de Economía Política en la Universidad de Madrid.

APORTACIÓN ESPAÑOLA A LA TEORÍA JURÍDICA DEL PRESUPUESTO,
por D. Femando Sainz de Bujanda, Letrado de las Cortes españolas en la Comisión de Hacienda y Ayudante de Hacienda Pública y Derecho Fiscal en la Universidad de Madrid.

LA PRESIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA Y SUS EFECTOS SOBRE EL AHORRO Y CAPITALIZACIÓN,
por D. Mariano Sebastián Herrador, Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal en la Universidad de Madrid.

TRATAMIENTO FISCAL DE LA CONTRATACIÓN MERCANTIL PRIVADA EN EL DERECHO FISCAL ESPAÑOL.
por D. César Albiñana García-Quintana, Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda.

RESUMEN DE LA SEMANA: por D. Narciso Amorós Rica

IV SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El Timbre del Estado como procedimiento de recaudación de ingresos)

Celebrada en Barcelona durante los días 10 al 14 de enero de 1956 en el salón de actos del Ilustre Colegio de Abogados

SUMARIO

LAS BASES LIQUIDABLES EN EL IMPUESTO DEL TIMBRE,
por D. José López Berenguer, Inspector Técnico de Timbre, Profesor Adjunto de Derecho Civil de la Universidad de Madrid

EL DEVENGO DEL IMPUESTO,
por D. Juan José Espinosa San Martín, Inspector Técnico de Timbre en Barcelona

SIGNIFICACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA DEL IMPUESTO DEL TIMBRE,
por D. Andrés de la Oliva Navarrete, Inspector Técnico de Timbre en Sevilla

CONFIGURACIÓN TEÓRICA DEL TIMBRE DEL ESTADO,
por D. Narciso Amorós Rica, Vocal de la Junta consultiva de Timbre, Porfesor de Derecho y Técnica Tributaria de la Escuela de práctica jurídica de la Universidad de Madrid

EL TIMBRE DE PUBLICIDAD,
por D. Hermenegildo Rodríguez Pérez, Inspector Técnico de Timbre en Zaragoza

SUJETOS RESPONSABLES EN EL IMPUESTO DEL TIMBRE,
por D. Fernando Sainz de Bujanda, Vocal de la Junta Consultiva de Timbre, profesor Adjunto de hacienda Pública de la Universidad de Madrid

Sesión de clausura: "EL SELLO O TIMBRE DEL ESTADO COMO PROCEDIMIENTO, DE RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS", por:
D. Hilario y Pablo Salvador Bullón.
D. Manuel Albiñana García-Quintana, Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda
D. Roberto Bayo Pallarés y D. Mariano Tortón Marcos.

V SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Impuesto de Timbre)

Celebrada en Madrid durante los días 9 al 12 de enero 1957

SUMARIO

EL IMPUESTO DE TIMBRE Y LA DOCUMENTACIÓN DEL COMERCIO EXTERIOR,
por D. Pruencio de Luis Díaz-Monasterio-Gurén, Inspector Técnico de Timbre

LA DISOLUCIÓN DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES,
por D. Manuel García-Margallo Riaza, Inspector Técnico de Timbre en Guipúzcoa

SISTEMATIZACIÓN DE LAS NORMAS DE INVESTIGACIÓN VIGENTES EN EL TIMBRE DEL ESTADO,
por D. Jesús Mosquera Caballero, Inspector Técnico de Timbre

ORGANIZACIÓN DE EMPRESAS,
por D. Alberto López de Arriba, Inspector Técnico de Timbre y Profesor de la Facultad de derecho de Madrid

DOCUMENTOS DE CREDITO Y GIRO,
por D. Fernando Santaolalla de las Heras, Inspector Técnico de Timbre

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN DE EMPRESAS,
por D. Francisco Guijarro Arrizabalaga, Inspector Técnico de Timbre

Sesión de clausura: LOS CONTRATOS VERBALES EN EL DERECHO PRIVADO Y FISCAL ESPAÑOL, por D. Hilario y D. Pablo Salvador Bullón, y
D. Fernando Benzo Mestre

VI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Incentivos tributarios)

Celebrada en Madrid durante los días 13 al 18 de enero 1958

SUMARIO

INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LA INVERSIÓN EXTRANJERA,
por D. Rafael Acosta España, Inspector Técnico de Timbre

REALIDAD ECONÓMICA Y POLÍTICA FINANCIERA,
por D. José Luis Sampedro Sáez, Catedrático de Estructura Económica de la Universidad de Madrid

TRATAMIENTO FISCAL DE LOS CONTRATOS DE EJECUCIÓN DE OBRA, INSTALACIÓN Y SUMINISTRO,
por D. David Poveda Modesto, Inspector Técnico de Timbre

EL CAPITAL Y EL BALANCE, ASPECTOS TRIBUTARIOS,
por D. Enrique Caballero Roles, Liquidador de utilidades, Oficial Mayor del Ministerio de Hacienda

RELACIONES ENTRE EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO PRIVADO,
por D. Luis Coronel de Palma, Abogado del Estado, Subdirector General de Ahorro e Inversiones

EL DOCUMENTO DE VALOR,
por D. Luis Auguet y Durán, Ingeniero Industrial al Servicio de la Hacienda, Director General de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre

FINANCIACIÓN DE EMPRESAS, PRESIÓN FISCAL Y SINCERIDAD JURÍDICA,
por D. Antonio Polo Díez, Catedrático de la Universidad de Barcelona, decano de la Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales

EL DERECHO, INSTRUMENTO DE POLÍTICA TRIBUTARIA,
por D. Fernando Sáinz de Bujanda, Inspector Técnico de Timbre del Estado, Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Universidad de Madrid

CONCEPTO MERCANTIL Y FISCAL DEL DIVIDENDO,
por D. Hilario y D. Pablo Salvador Bullón

Sesión de clausura:
Palabras de D. Mariano Navarro Rubio, Ministro de Hacienda

VII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO (LOS JURADOS FISCALES)

Celebrada en Madrid durante los días 12 al 17 de enero de 1959 en el salón de actos del Instituto de Estudios Jurídicos

SUMARIO

LOS JURADOS FISCALES,
por D. José Luis de Juan Peñalosa

PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE Y DE LA CUOTA,
por D. Antonio Gómez Guiérrez

POLÍTICA ARANCELARIA,
por D. Manuel Fuentes Irurozqui

REVISIÓN DE LA TEORÍA DE LA PARAFISCALIDAD,
por D. Antonio Barrera de Irimo

LOS PRINCIPIOS DE LA REFORMA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO,
por D. Manuel Ballbe

NUEVO INSTRUMENTO DE POLÍTICA TRIBUTARIA: LAS EVALUACIONES GLOBALES,
por D. Rafael Gómez Aparici Pajares

CONCEPTO CONTABLE, ECONÓMICO Y FISCAL DE LAS RESERVAS,
por D. Mariano Tartón Marco

VIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO (Convenios y evaluaciones globales)

Celebrada en Madrid durante los días 11 al 16 de enero de 1960 en el Salón de Actos del Instituto de Estudios Jurídicos

SUMARIO

LOS CONVENIOS Y EVALUACIONES GLOBALES COMO NEGOCIO JURÍDICO ADMINISTRATIVO,
por D. José Luis Moreno Torres, Inspector Técnico de Timbre en Albacete

LA FUNCIÓN FINANCIERA DE LOS PARLAMENTOS,
por D. Fernando Benzo.

EL DOCUMENTO EN LA LEY DEL TIMBRE,
por D. José Luis Estrada y Segalerva.

LA POLÍTICA FISCAL Y LA ESTABILIZACIÓN,
por D. Emilio de Figueroa Martínez.

LAS INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA,
por D. José María Maureta González.

RENDIMIENTOS DEL IMPUESTO SOBRE EL GASTO,
por D. José Góngora Galera, Director General de Impuestos sobre el gasto

ASPECTOS DE LA ORGANIZACIÓN FINANCIERA ITALIANA,
por D. Francisco Fernández Flores, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

IDEA GENERAL DEL SISTEMA FISCAL BELGA,
por D. José López Berenguer, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

LOS IMPUESTOS DE TIMBRE EN BÉLGICA,
por D. José López Berenguer, Inspector Técnico de Timbre del Estado.

IX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Infracción tributaria)

Celebrada en Madrid durante los días 9 al 14 de enero de 1961 en el salón de actos de Confederación Española de Cajas de Ahorro

SUMARIO

CONFERENCIAS:

IMPUESTOS SOBRE GANANCIAS EN LOTERÍAS Y JUEGOS DE AZAR
por D. José Luis Rubio Virseda, Inspector Técnico de Timbre del Estado

LA TRIBUTACIÓN DE LOS INCREMENTOS PATRIMONIALES EN LA TEORÍA Y EN EL DERECHO COMPARADO
por D. Hermenegildo Rodríguez Pérez, Inspector Técnico de Timbre del Estado

LA HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA Y EL COMERCIO EXTERIOR
por D. Enrique Fuentes Quintana, Catedrático de la Universidad de Madrid

ENSAYO DE SÍNTESIS Y CLASIFICACIÓN DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA EN ESPAÑA
por D. Francisco José Mañas López, Inspector Técnico de Timbre del Estado

IMPUESTOS INDIRECTOS Y MERCADO COMÚN
por el profesor Gaetano Stammati, Director General de Participaciones estatales de Italia

EL CRÉDITO A MEDIO Y LARGO PLAZO
por D. Gonzalo de Lacalle y Leloup, Secretario del Comité del Crédito a medio y largo plazo

COMUNICACIONES:

LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA: CONCEPTO, NATURALEZA, CLASES Y CONSECUENCIAS
por D. José López Berenguer

NOTAS SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA
por D. Fernando Sáinz de Bujanda

NORMAS SOBRE INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO ALEMÁN
por D. Rafael Acosta España

LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO POSITIVO BELGA
por D. José López Berenguer

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN EL ORDENAMIENTO FISCAL DE LOS ESTADOS UNIDOS
por D. Félix de Luis

NATURALEZA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO FRANCÉS
por D. José Luis de Juan y Peñalosa

INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO FINANCIERO ITALIANO
por D. Francisco Fernández Flores

NOTAS SOBRE EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL ANTE EL FRAUDE TRIBUTARIO
por D. César Albiñana García-Quintana

INFRACCIÓN FISCAL Y ESTRUCTURA POLÍTICA
por D. Joaquín Ruiz Jiménez

LAS CAUSAS DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS
por D. Vicente Torres López

REPERCUSIONES DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA EN LOS TIPOS DE GRAVAMEN
por D. Antonio Rodríguez Robles

LA DOCTRINA DE LAS LEYES MERAMENTE PENALES Y LA EVASIÓN FISCAL
por D. Antonio de Luna

CLAUSURA:

RESUMEN DE LOS COLOQUIOS, por D. Francisco Guijarro Arrizabalaga

PALABRAS DE CLAUSURA de D. Mariano Navarro Rubio, Ministro de Hacienda

X SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Presión Fiscal / Aspectos penales de la infracción tributaria)

Celebrada en Madrid durante los días 8 al 13 de enero de 1962 en el Salón de Actos de la Confederación Española de Cajas de Ahorros

SUMARIO

CONFERENCIAS:
PROBLEMAS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS DE FRANCIA EN 1962; LOS MEDIOS DE EXPANSIÓN Y DE ESTABILIDAD
por D. Michel Poniatowski, Director del Gabinete de la Secretaría de Estado de Finanzas en Francia
TASAS Y EXACCIONES FISCALES
por D. José Ramón Fernández Bugallal y Barrón, Inspector Técnico de Timbre del Estado
VENTAS Y OBRAS EN EL IMPUESTO DE TIMBRE
por D. Manuel Trujillo Jiménez, Inspector Técnico de Timbre del Estado
CONSIDERACIONES SOBRE LA FINANCIACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL
por D. Licino de la Fuente, Abogado del Estado, Delegado General del Instituto Nacional de Previsión
LA POLÍTICA FISCAL Y EL DERECHO ANTE LAS PRÁCTICAS MONOPOLÍSTICAS
por D. Francisco Fernández Ordóñez, Inspector Técnico de Timbre del Estado.
ALGUNOS PROBLEMAS DE LA LEY DE ADMINISTRACIÓN Y CONTABILIDAD DEL ESTADO
por D. Juan Manuel Rozas Eguiburu, Intendente al Servicio de la Hacienda, Interventor General de la Administración del Estado

SESIÓN DE CLAUSURA:
RESUMEN DE LOS COLOQUIOS sobre Presión Fiscal / Aspectos penales de la infracción tributaria, por D. Francisco Guijarro Arrizabalaga
DISCURSO DE CLAUSURA de D. Juan Sánchez-Cortés y Dávila, Subsecretario de Hacienda

XI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Subvenciones, exenciones y otros estímulos fiscales)

Celebrada en 1963

SUMARIO

Conferencias:
EN FAVOR DE UNA DISCIPLINA EUROPEA DEL IMPUESTO DE TIMBRE
por D. Nicola D'amati
LOS PRINCIPIOS DE ORGANIZACIÓN Y EL SISTEMA TRIBUTARIO
por D. José Ramón Benavides

LOS IMPUESTOS INDIRECTOS Y EL MERCADO COMÚN
por D. Narciso Amorós Rica

ALGUNOS ASPECTOS DE LA REFORMA DE LA ADMINISTRACIÓN
por D. Fernando Garrido Falla

PRESENTE Y FUTURO DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA
por D. Ángel de las Cuevas González

Coloquios:

Aspectos jurídicos:
Planteamiento general por D. Fernando Sáinz de Bujanda
Comunicaciones por sectores fiscales:
Impuestos sobre el tráfico, por D. Alberto Oliart Sausol
Impuestos sobre el gasto, por D. Ignacio de la Puente
Derecho aduanero, por D. Carlos Pérez del Bricio
Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, por D. César Albiñana García-Quintana
Impuesto sobre los beneficios empresariales, por D. Manuel Rojas Zornoza
Contribución general sobre la renta, por D. Hermenegildo Rodríguez Pérez

Aspectos económicos:
Planteamiento general por D. Emilio de Figueroa
Comunicaciones por sectores económicos:
Estímulos fiscales e inversión, por D. José Vilarasau Salat
Medios y fines del empleo de incentivos fiscales, por D. Francisco Javier Ramos Gascón
Técnicas de la subvención, por D. Julio Nieves Borrego
Incentivos al capital extranjero, por D. Félix de Luis
Exportaciones, por D. Ángel Madroñero
Agricultura, por D. Arturo Camilleri Lapayre
Minería, por D. Alfonso Gota Losada
Siderurgia y Metalurgia, por D. Prudencio de Luis
Productos químicos, por D. Jesús María Rodríguez Laucirica
Industria textil, por D. Francisco Alfonso
Industrias navales, por D. Enrique Sendagorta
Energía, por D. Antonio Gómez Gutiérrez
Establecimientos de crédito, por D. Rafael Pérez Escolar
Seguros, por D. Ernesto Caballero Sánchez
Hostelería y turismo, por D. Miguel Cerezo

Derecho comparado:
Derecho comparado, por D. Rafael Acosta España

XII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Régimen Jurídico de los Impuestos Españoles)

Celebrada en Madrid durante los días 6 al 11 de abril 1964, en el Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Conferencias:

EL EMPLEO DEL SISTEMA DE IMPOSICIÓN FISCAL EN EL REINO UNIDO COMO ESTÍMULO PARA EL DESARROLLO ECONÓMICO
por **Mr. Nicholas, Reginald Owen Mercer**, Comissioner of the Seard of Inland Revenue

EL MINISTERIO DE HACIENDA EN LOS ÚLTIMOS SIETE AÑOS
por **D. Juan Antonio Ortiz García**, Director General del Instituto de Crédito a Medio y Largo Plazo

LA RELACIÓN JURÍDICA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA
por **D. Alfonso Batalla y Montero de Espinosa**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Comunicaciones en los coloquios:

"ESTADO DE DERECHO Y ORDENAMIENTO TRIBUTARIO",
por **D. Luis Sánchez Agesta**, Catedrático de Derecho Político

"LOS PRINCIPIOS DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO",
por **D. Juan Martí Basterrechea**, Subcomisario del Plan de Desarrollo

"EL CONTENIDO Y LOS LÍMITES DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA",
por **D. Mariano Sebastián Herrador**

"EL PODER TRIBUTARIO",
por **D. Federico Silva Muñoz**, abogado del Estado.

"LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA",
por **D. Pablo de la Nuez y de la Torre**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"EL DEBER TRIBUTARIO EN EL CUADRO GENERAL DE LOS DEBERES CÍVICOS Y SOCIALES",
por **D. Enrique Serrano Guirado**, Secretario general Técnico del Ministerio de la Vivienda.

"LA CAUSA EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA",
por **D. Narciso Amorós Rica**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"ATRIBUCIONES Y PRERROGATIVAS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA",
por **D. Manuel Chacón Secos**, Abogado del Estado

"LAS RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS",
por **D. José Gutiérrez del Álamo**, Abogado

"LA COLABORACIÓN DE LOS ADMINISTRADOS EN LA GESTIÓN TRIBUTARIA",
por **D. Carlos Cubillo Valverde**, Intendente al servicio de la Hacienda

Sesión de Clausura:

REFLEXIONES SOBRE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, HACIENDA Y DERECHO
por **D. Pío Cabanillas Gallas**, Subsecretario del Ministerio de Información y Turismo

Palabras de Clausura por **D. Juan Sánchez-Cortés**, Subsecretario del Ministerio de Hacienda.

XIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas)

Celebrada en Madrid del 30 de Marzo al 7 de Abril de 1965 en el Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Conferencias:

"REFLEXIONES EN TORNO A LA LEY DE RETRIBUCIONES DE LOS FUNCIONARIOS CIVILES DEL ESTADO"
Por **D. José Ramón Herrero Fontana**, Director General de Presupuestos

"EL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRÁFICO DE LA EMPRESAS"
Por **D. Prudencio de Luis Díaz-Monasterio**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector General de Impuestos Indirectos

"REGÍMENES DE EXACCIÓN EN EL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRÁFICO DE LAS EMPRESAS"
Por **D. Miguel Alemany Selfa**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"CONFIGURACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRÁFICO DE LAS EMPRESAS"
Por **D. Luis Ortiz González**. Inspector Técnico Fiscal del Estado

Coloquios sobre "**La Equidad en la distribución de la renta nacional, la carga tributaria y el gasto público**"

Moderador: **D. Rafael Acosta España**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, jefe del Servicio de Estudios del Ministerio de Hacienda.

Primer coloquio: "LA EQUIDAD EN LA DISTRIBUCIÓN DE LA RENTA NACIONAL, LA CARGA TRIBUTARIA Y EL GASTO PÚBLICO COMO OBJETIVO MORAL"
Ponente: **Rvdo. P. D. Ramón Echarren**, Subdirector de Cáritas Nacional.

Segundo coloquio: "LA EQUIDAD EN LA DISTRIBUCIÓN DE LA RENTA NACIONAL Y LA CARGA TRIBUTARIA LOS IMPUESTOS PROGRESIVOS"
Ponente: **D. Enrique Fuentes Quintana**. Catedrático de la Facultad de Ciencias Económicas de Madrid.

Tercer coloquio: "LA EQUIDAD EN LA DISTRIBUCIÓN DE LA RENTA NACIONAL Y EL GASTO PÚBLICO. EL GASTO PÚBLICO REDISTRIBUTIVO"
Ponente: **D. Juan José Espinosa San Martín**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Director General del Tesoro, Deuda Pública y Clases Pasivas.

Sesión de clausura:

"PRODUCCIÓN Y JUSTA DISTRIBUCIÓN DE LOS BIENES"
Por **D. Casimiro Morcillo**, Arzobispo de Madrid

Clausura, por **D. Mariano Navarro-Rubio**, Ministro de Hacienda

XIV SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Relaciones económicas internacionales)

Celebrada en Madrid del 25 al 30 de Abril de 1966 en el Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Conferencias:

Apertura:
por **D. Luis Valero Bermejo**, Subsecretario de Hacienda

"ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS"
Por **D. José María Latorre Segura**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Director General de Presupuestos

"ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS"
Por **D. José Enrique García-Romeu Fleta**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS"
Por **D. Jesús Santos Rein**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Coloquios sobre "**Las relaciones económicas internacionales y sus instrumentos fiscales, financieros y comerciales**"

Moderador: **D. Rafael Acosta España**, Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda

Primer coloquio: "**PROTECCIONISMO, AUTARQUÍA Y LIBRECAMBIO. PERSPECTIVA HISTÓRICA Y ACTUAL**"
Ponente: **D. Fabián Estape**, Catedrático de la Universidad de Barcelona

Segundo coloquio: "**INSTRUMENTACIÓN TÉCNICA DE LA POLÍTICA FISCAL, DE FINANCIACIÓN Y COMERCIAL**"
Ponentes: **D. José Luis de Juan y Peñalosa, D. Gabriel Fernández de Valderrama** y **D. Antonio Moreno Moreno**

Sesión de clausura
"ASPECTOS ECONÓMICOS Y FISCALES DE LA INVESTIGACIÓN"
Por **D. Manuel Lora Tamayo**, Ministro de Educación y Ciencia

Intervención del Presidente de la Mutualidad, **D. Plácido García-Durán**

Palabras de clausura, por **D. Juan José Espinosa San Martín**, Ministro de Hacienda

XV SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Impuesto sobre las Ventas)

Celebrada en Madrid durante los días 10 al 15 de abril de 1967, en el Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Sesión de apertura:

"SITUACIÓN ACTUAL DE LA INDUSTRIA ESPAÑOLA"
por **D. Tomás Galán Argüello**, Economista del Estado, Secretario General Técnico del Ministerio de Industria

Conferencias:

"IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS"
Por **D. Román Ortiz Gutiérrez**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"SITUACIÓN DE LA DEUDA PÚBLICA ESPAÑOLA"
Por **D. Manuel Aguilar Hardisson**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Director General de Tesoro, Deuda Pública y Clases Pasivas

"FINANCIACIÓN DE BIENES DE EQUIPO"
Por **D. José Ramón Fernández Bugallal y Barrón**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN Y SUS EFECTOS SOBRE LA VIDA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA MATERIAL"
por **D. José Luis Pérez de Ayala**, Catedrático de la Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia

Sesión de clausura:

"EL ESTADO DE DERECHO EN LAS LEYES FUNDAMENTALES ESPAÑOLAS"
por **D. Fernando Herrero Tejedor**, Fiscal del Tribunal Supremo

XVI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El futuro de los sistemas fiscales)

Celebrada en Madrid durante los días 25 al 30 de marzo de 1968 en el Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Conferencias:

"EL IMPUESTO COMO FENÓMENO POLÍTICO"
Por **D. Rafael Acosta España**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda

"ALGUNOS ASPECTOS DE LA PROBLEMÁTICA DEL SUJETO PASIVO EN EL IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRÁFICO DE LAS EMPRESAS"
Por **D. Jesús Rodríguez Carreras**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"ACTUAL PROBLEMÁTICA AGRARIA"
Por D. Manuel Antonio de la Riva y Zambrano, Secretario General Técnico del Ministerio de Agricultura

Coloquios sobre "EL FUTURO DE LOS SISTEMAS FISCALES"
Moderador: D. Félix de Luis Díaz-Monasterio Guren, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector General de Estudios de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.

Primer coloquio: "LOS PRINCIPIOS GENERALES TRIBUTARIOS"
Ponente: D. Matías Cortés Domínguez, Catedrático de la Facultad de Derecho de Granada.

Segundo coloquio: "LA ESTRUCTURA FUTURA DEL SISTEMA FISCAL"
Ponente: D. José María Naharro Mora, Catedrático de la Facultad de Derecho de Madrid.

Sesión de clausura.
Conferencia: "LA HACIENDA PÚBLICA EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO FUNDAMENTAL"
Por D. Federico Silva Muñoz, Ministro de Obras Públicas

Intervención del Presidente de la Mutualidad, D. Plácido García Durán

Clausura, por D. Juan José Espinosa San Martín, Ministro de Hacienda

XVII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El Impuesto sobre el Valor Añadido)

Celebrada en Madrid (Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 10 al 15 de marzo de 1969

SUMARIO

Conferencias:

"SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS SOBRE SUCESIONES"
Por D. José María Tejera Victory, Director General de lo Contencioso

"LOS FUNDAMENTOS ECONÓMICOS DEL I.V.A."
Por Mr. Maurece Lauré, Inspector de Finanzas, excedente, del Ministerio de Hacienda de Francia, Director General de la Société Générale.

Coloquios:
Moderador: D. Fernando Sáinz de Bujanda, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid.

Primer coloquio:
"ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO"
ponente: D. Félix de Luis y Díaz Monasterio Duren, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector General de Estudios del Ministerio de Hacienda.

Ponencias parciales:
"MÉTODOS PARA DETERMINAR EL VALOR AÑADIDO",
por D. Ricardo Calle Sáiz, Profesor Adjunto de la Universidad de Madrid.

"EL I.V.A. Y LA NEUTRALIDAD INTERIOR",
por **D. José Ramón Álvarez Rendueles**, Economista del Estado, Profesor Adjunto de la Facultad de Ciencia! Económicas de Madrid.

"EL I.V.A. Y LA NEUTRALIDAD EXTERIOR",
por **D. José Luis de Juan Peñalosa**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Política Fiscal y Relaciones Fiscales del Ministerio de Hacienda.

"LA INCIDENCIA DEL I.V.A.",
por **D. Francisco Villota Villota**, Economista del Estado

"EL I.V.A. EN EL DERECHO COMPARADO",
por **D. Alfonso Porras del Corral**, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

Segundo coloquio:
"EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SU POSIBLE IMPLANTACIÓN EN ESPAÑA"
ponente: **D. Francisco Fernández Ordóñez**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Ponencias parciales:
"LA ESTRUCTURA EMPRESARIAL ESPAÑOLA V EL I.V.A.",
por **D. José Luis Moreno Torres**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Profesor Adjunto de Estructura Económica de la Facultad de Ciencias Económicas de Málaga.

"AMBITO OBJETIVO: DELIMITACIONES",
por **D. José López Bereguer**, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

"TIPO IMPOSITIVO",
por **D. Diego Perona Villarreal**, Ingeniero Industrial al servicio de Hacienda.

"REGÍMENES ESPECIALES",
por **D. Manuel García-Margallo Riaza**, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

"PROBLEMÁTICA DEL TRÁNSITO AL I.V.A. EN RELACIÓN CON EL COMERCIO EXTERIOR",
por **D. Juan Botella** y **D. Antonio Arranz Esteban**, Técnicos de Aduanas, de la Sección de Impuestos sobre el Tráfico Exterior y Elaboración de Datos, de la Dirección General de Aduanas.

"LA REPERCUSIÓN SOBRE LOS PRECIOS DE LA POSIBLE IMPLANTACIÓN DEL I.V.A.",
por **D. Carlos Mella Villar**, jefe de la Sección de Coyuntura del Ministerio de Hacienda.

"CONSIDERACIONES ECONÓMICO-SOCIALES PARA LA IMPLANTACIÓN EN ESPAÑA DEL I.V.A.",
por **D. Antonio Chozas Bermúdez**, Inspector Asesor General de la Delegación Nacional de Sindicatos.

"EL SECTOR METALÚRGICO ANTE EL POSIBLE ESTABLECIMIENTO DEL I.V.A. EN ESPAÑA",
por **D. José Ramón Esnaola Raymond**, Presidente del Sindicato Nacional del Metal.

"LA IMPLANTACIÓN DEL I.V.A. DESDE EL PUNTO DE VISTA EMPRESARIAL",
por **D. José Cervera Bardera**, Interventor Económico de Catalana de Gas y Electricidad.

"LA EMPRESA ESPAÑOLA ANTE EL I.V.A.",
por **D. Gerardo Salvador Merino**, Presidente del Consejo de Administración de Motor Ibérica, S. A.

Comunicaciones:
"LA PRORRATA EN EL TIEMPO Y EN EL ESPACIO",
por **D. Francisco José Mañas López**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA REGLA DEL TOPE",
por **D. Carlos García de Vinuesa y Zabala**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LOS SERVICIOS BANCARIOS EN EL I.V.A.",
por D. Francisco Fernández Flores, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Agente de Cambio y Bolsa

"EL AUTOCONSUMO INTERNO Y EXTERNO",
por D. José Luis Jiménez-Herrera Dávila, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LOS MÉTODOS OBJETIVOS DE DETERMINACIÓN DE LA BASE Y EL I.V.A.",
por D. Alberto Martínez Genique, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Sesión de clausura:
"LOS PROBLEMAS FISCALES DENTRO DE UNA TEORÍA DEL ESTADO CONTEMPORÁNEO".
Por D. Manuel Fraga Iribarne, Catedrático de la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de la Universidad de Madrid y Académico Numerario de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas

Intervención del Vocal de la Mutualidad, Secretario de las Semanas, D. Hermenegildo Rodríguez Pérez

Palabras de clausura de. D. Juan José Espinosa San Martín, Ministro de Hacienda.

XVIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(La Política Fiscal y la estabilización económica)

Celebrada en Madrid (Instituto de Estudios Fiscales), durante los días 6 al 11 de abril de 1970

SUMARIO

Conferencias:

"CONFLICTOS ENTRE LOS DIVERSOS OBJETIVOS DE LA POLÍTICA FISCAL"
Por D. Francisco Fernández Ordóñez, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda

"REIVINDICACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS"
Por D. José María Fontana Tarrats, Consejero Asesor de la Presidencia de la Cámara Oficial de comercio e Industria de Madrid

"NOTAS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS POR IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRÁFICO DE LAS EMPRESAS"
Por D. Manuel Marín Arias, Inspector Técnico fiscal del Estado

Coloquios: "La Política Fiscal y la estabilización económica (Concepto, fines y medios de la política fiscal estabilizadora)"
Moderador: D. Narciso Amorós Rica, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Profesor Adjunto de Hacienda Pública en la Facultad de Derecho de Madrid.

Primer coloquio: "LA POLÍTICA FISCAL ANTIINFLACIONISTA"
Ponencia general por D. Enrique Fuentes Quintana, Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal Español y Comparado en la Facultad de Ciencias Económicas de Madrid y director del Instituto de Estudios Fiscales.

Ponencias parciales:

"EFECTOS ANTIINFLACIONISTAS DE LOS IMPUESTOS: MEDIDAS RELATIVAS A LA INVERSIÓN PRIVADA"

por D. Dionisio Martínez Martínez, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Instituciones Financieras Comparadas de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.

"EFECTOS ANTIINFLACIONISTAS DE LOS IMPUESTOS: MEDIDAS FISCALES RELATIVAS AL CONSUMO"

por D. José Luis de Juan Peñalosa, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Política Fiscal y Relaciones Fiscales Internacionales de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.

"LA CONTRACCIÓN DEL GASTO PÚBLICO: GASTOS DE INVERSIÓN; GASTOS CORRIENTES"

por D. José Barea Tejeiro, Catedrático de Hacienda y Contabilidad Pública, Subdirector General de Inversiones, Financiación y Programación de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos del Ministerio de Hacienda.

"UTILIZACIÓN DE LA DEUDA PÚBLICA (EN LA POLÍTICA FISCAL ANTIINFLACIONISTA)"

por D. Mariano Rubio Jiménez, Subdirector General del Banco de España

Segundo coloquio: "LA POLÍTICA FISCAL EN LAS FASES DE RECESIÓN"

ponencia general por D. Rafael Acosta España, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Director General Adjunto del Banco de Bilbao.

Ponencias parciales:

"LA DISMINUCIÓN DE LA CARGA FISCAL"

por D. Manuel Jesús Lagares Calvo, Intendente al Servicio de la Hacienda Pública, Secretario del Instituto de Estudios Fiscales.

"AUMENTO DEL GASTO PÚBLICO: 'DEFICIT SPENDING'"

por D. José Emilio Canseco Canseco, Jefe de la Sección de Estadística del Ministerio de Hacienda.

"UTILIZACIÓN DE LA DEUDA PÚBLICA (EN LA POLÍTICA FISCAL EN LAS FASES DE RECESIÓN)"

por D. Antonio Sánchez Pedreño, Director General Adjunto del Banco de España

"ESTABILIDAD AUTOMÁTICA Y POLÍTICA FISCAL DISCRECIONAL"

por D. Román Ortiz Gutiérrez, Inspector Fiscal del Estado.

Comunicaciones:

"CONCEPTO DE POLÍTICA FISCAL"

por D. Teodoro López Cuesta, Catedrático de Economía y Hacienda Pública en la Universidad de Oviedo.

"EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA POLÍTICA FISCAL"

por D. Dionisio Fernández Fernández, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

"LA POLÍTICA FISCAL MODERNA EN LOS PRINCIPALES PAÍSES: BÉLGICA"

por D. Antonio Rua Benito, Consejero de la Misión de España cerca de la C.E.E.

"... CANADÁ"

por D. Ángel Vaillo Alegre, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

"... ESTADOS UNIDOS"

por D. Juan Moro López, Director ejecutivo suplente del Banco Internacional de Reconstrucción y Desarrollo.

"... FRANCIA"
por D. José Manuel García-Margallo Marfil, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

"... INGLATERRA"
por D. Francisco Villota Villota, Economista del Estado.

"... SUECIA"
por D. Arturo Rey Villarreal, Jefe de la Sección de Estudios Básicos de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.

"LAS LIMITACIONES DE LA POLÍTICA FISCAL"
por D. Félix de Luis, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector general de Estudios de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.

Sesión de clausura:
Resumen de los coloquios por D. Enrique Fuentes Quintana, Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal Español y Comparado en la Facultad de Ciencias Económicas de Madrid y director del Instituto de Estudios Fiscales.

Intervención de D. Hermenegildo Rodríguez Pérez, Vocal de la Mutualidad, Secretario de las Semanas.

Clausura por D. Alberto Monreal Luque, Ministro de Hacienda.

XIX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Las fuentes del Derecho Tributario en la Doctrina y en el Derecho Español)

Celebrada en Madrid del 12 al 17 de abril de 1971

SUMARIO

Conferencias:

"LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LA EMPRESA PÚBLICA"
Por D. Víctor Mendoza Oliván, Abogado del Estado, Director General de Patrimonio del Estado

"PROBLEMÁTICA DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA EUROPEA"
Por D. Antonio Vivancos Baño, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LOS ASPECTOS LABORALES EN EL ESTATUTO DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA EUROPEA"
Por D. Vicente del Río Fuster y D. José Antonio Lozano Ruiz, Inspectores Técnicos fiscales del Estado

Coloquio:
Moderador: D. Miguel Cerezo Fernández, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Agente de Cambio y Bolsa

Ponencia General: "LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN LA DOCTRINA Y EN EL DERECHO ESPAÑOL"
por D. Fernando Sainz de Bujanda, inspector Técnico Fiscal del Estado, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Madrid

Ponencias parciales:
"LOS TRATADOS INTERNACIONALES COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO"
por D. José Mª. Álvarez del Manzano, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

"LA LEY"
por D. Fernando Santaolalla las Heras, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

"LA LEGISLACIÓN DELEGADA EN EL DERECHO TRIBUTARIO"
por D. Ignacio Bayón Mariné, Letrado del Consejo de Estado, Letrado de las Cortes Españolas.

"LOS PACTOS FISCALES"
por D. Alfonso Mantero Sáenz, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

"ASPECTOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO FINANCIERO"
por D. Cruz Martínez Esteruelas, Abogado del Estado, Letrado de las Cortes.

"LA POTESTAD REGLAMENTARIA EN MATERIA FISCAL"
por D. José Mª. Martín Oviedo, Letrado del Consejo de Estado, Profesor Ayudante de la Universidad Complutense de Madrid.

"LAS FUENTES NO ESCRITAS DEL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO SUPLETORIO ESCRITO"
por D. Jaime Basanta de la Peña, Abogado del Estado.

"LAS FUENTES INDIRECTAS (JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA CIENTÍFICA)"
por D. Narciso Amorós Rica, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Director General de Impuestos.

"LAS ORDENANZAS DE EXACCIONES LOCALES"
por D. Pablo de la Nuez de la Torre, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector General del Régimen Financiero de las Corporaciones Locales.

Comunicaciones:
"LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO",
por D. Modesto Ogea Martínez-Orozco

"LA CODIFICACIÓN EN EL DERECHO COMPARADO",
por D. Miguel Angel Bravo Lozano y D. Joaquín del Pozo López, Inspectores Técnicos Fiscales del Estado

"LAS CLÁUSULAS TRIBUTARIAS DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS",
por D. Eusebio González García, Profesor Agregado interino de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Universidad de Madrid

"ASPECTOS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD",
por D. Alejandro Rebollo Alvarez-Amandi, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LA FLEXIBILIDAD FISCAL DISCRECIONAL",
por D. Juan José Arsuaga de Navasqüés, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"EL RANGO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA",
por D. José Luis García-Rubio, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA EQUIDAD COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO",
por D. Valentín Rodríguez y Vázquez de Prada, Técnico de Administración Civil, Profesor Ayudante de Derecho Administrativo

"JERARQUÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS",
por D. Alfonso López Fando, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY FISCAL Y EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD TRIBUTARIA",
por D. Santiago Parra de Mas, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Profesor Ayudante de la Universidad de Zaragoza

"REFLEXIONES SOCIO-JURÍDICAS EN TORNO AL ORIGEN Y ELABORACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. CONEXIÓN CON EL PROBLEMA DE SU EFICACIA REAL",
por D. Antonio Fernández Cuevas, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y LOS TRIBUTOS LOCALES",
por D. Rafael Ardizone Cánovas del Castillo, Técnico de Administración Civil, Jefe de la Sección de Exacciones Locales, Recursos y Asuntos Generales en la Dirección General del Tesoro y Presupuestos

"TRASCENDENCIA FISCAL DE LAS CONSULTAS Y CIRCULARES DE RÉGIMEN INTERIOR",
por D. Julio Banacloche Pérez, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Profesor de la Facultad de Derecho de Oviedo

"LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES ECONÓMICAS EUROPEAS",
por D. Dionisio Martínez Martínez, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Profesor del Seminario de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid

"NOTA BIBLIOGRÁFICA SOBRE LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO",
seleccionada por D. Carlos García de Vinuesa y Zabala, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Sesión de clausura:
"HACIENDA PÚBLICA, ADMINISTRACIÓN Y POLÍTICA ANTE EL CAMBIO SOCIAL",
por D. Antonio Barrera de Irimo, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Presidente del Consejo de Administración de la Compañía Telefónica Nacional de España

Palabras de D. José M.ª Sainz de Vicuña y García Prieto, Subsecretario del Ministerio de Hacienda

XX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Relaciones fiscales internacionales)

Celebrada en Madrid en el Instituto de Estudios Fiscales del 10 al 15 de abril de 1972

SUMARIO

Conferencias:

"AMPLIACIÓN DE LA C.E.E.: REPERCUSIONES PARA ESPAÑA"
Por D. José Luis Cerón Ayuso, Director General de Relaciones Económicas Internacionales del Ministerio de Asuntos Exteriores

"EL DELITO FISCAL"
Por D. Antonio Fernández Cuevas, Inspector Técnico fiscal del Estado

"LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LAS COMUNIDADES EUROPEAS"
Por D. Pietro Nasini, Jefe de la Dirección de Impuestos en la Dirección General de Mercado Interior y Armonización legislativa de la Comisión de las Comunidades Europeas.

Coloquios:
Moderador: D. Félix de Luis Díaz-Monasterio, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector General de Estudios Financieros de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda

Primer coloquio:
Ponencia General: "EL DERECHO FISCAL INTERNACIONAL"
por D. Alfonso Padilla Serra, Catedrático de Derecho Político

Ponencias parciales:
"LAS DISTORSIONES FISCALES INTERNACIONALES"
por D. José Ramón Álvarez Rendueles, Economista del Estado, Jefe del Gabinete de Estudios de la Comisaría del Plan de Desarrollo.

"NORMAS JURISDICCIONALES"
por D. Juan Otero Castelló, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Convenios Internacionales de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda.

"MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL"
por D. Eduardo Abril Abadín, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

"LOS PROBLEMAS FISCALES DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA EUROPEA"
por D. Carlos García de Vinuesa y Zavala, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Consejero Financiero de la Misión de España cerca de las Comunidades Europeas.

"LA COLABORACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA"
por D. Rafael de los Casares, Ministro Plenipotenciario.

"LOS TRABAJOS DE LA ONU Y DE LA OCDE EN MATERIA FISCAL"
por D. Alfredo Escribano Martínez, Inspector Diplomado de los Tributos, Consejero Financiero de la Delegación Permanente de España en la OCDE.

Segundo coloquio:
Ponencia general: "LAS RELACIONES INTERNACIONALES EN EL DERECHO FISCAL ESPAÑOL"
por D. José Luis de Juan Peñalosa, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Política Fiscal y Relaciones Fiscales Internacionales de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, Vicepresidente del Comité Fiscal de la OCDE.

Ponencias parciales:
"RÉGIMEN FISCAL DE LAS INVERSIONES DIRECTAS (ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES)",
por D. Antonio Garrigues Walker, Abogado.

"RÉGIMEN FISCAL DE LAS INVERSIONES FINANCIERAS (SOCIEDADES HOLDING, PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL, PRÉSTAMOS, ETC."
por D. Rafael Cabello de Alba y García, Abogado del Estado, Vicepresidente y Consejero Delegado de SEAT.

"RÉGIMEN FISCAL DE LA ASISTENCIA TÉCNICA"
por D. José María de la Villa, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Regímenes Tributarios Especiales de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda.

"CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL"
por D. Carlos Cubillo Valverde, Intendente al Servicio de la Hacienda Pública, Subdirector General de Régimen de Empresas de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda.

"LOS PROBLEMAS INTERNACIONALES EN EL IMPUESTO SOBRE LAS SUCESIONES"
por D. Manuel Uriarte Zulueta, Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda.

Comunicaciones:

"EL ARTÍCULO 21 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA"
por D. Luis Echeverría Torres Tovar, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"EL ARTÍCULO 22 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA"
por D. Miguel de Andrés Borrás, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA RECIPROCIDAD INTERNACIONAL COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO"
por D. Juan de Castro Caparroso, Técnico de la Administración Civil, Jefe de Sección de la Junta Consultiva de Impuestos de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda.

"DISCRIMINACIONES FISCALES INTERNACIONALES"
por D. Alberto Martínez Genique, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA RELACIÓN MATRIZ-FILIAL: ESPECIAL REFERENCIA AL DERECHO FISCAL ESPAÑOL"
por D. Luis del Arco Ruete, Intendente al servicio de la Hacienda Pública, Jefe de la Sección de Estadística de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.

"BONIFICACIONES FISCALES EN FAVOR DE LOS PRÉSTAMOS PROCEDENTES DEL EXTRANJERO"
por D. Alfonso Artiles Rodríguez, Intendente al servicio de la Hacienda Pública.

"INCENTIVOS FISCALES AL CAPITAL EXTRANJERO"
por D. Miguel Cruz Gómez, Inspector Técnico Fiscal del Estado.

"CONSULTA VINCULANTE PARA EXTRANJEROS"
por D. Enrique García-Romeu Fleta, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector General de Tributos Especiales del Ministerio de Hacienda.

"EL CONCEPTO DE PLATAFORMA CONTINENTAL ANTE EL DERECHO TRIBUTARIO"
por D. José Luis de Azcárraga, Profesor de Derecho internacional público, Presidente del Sindicato Nacional de la Marina Mercante.

"RÉGIMEN FISCAL DE LAS MISIONES Y DE LOS AGENTES DIPLOMÁTICOS ACREDITADOS EN ESPAÑA"
por D. Fernando de Lemus Chávarri, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"TRIBUTACIÓN DE LOS FUNCIONARIOS DE LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES"
por D. Florencio Gómez Tarragona, Inspector Diplomado de los Tributos, Jefe de la sección de Impuestos sobre los Rendimientos del Trabajo Personal de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda.

"DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL E INVERSIONES FINANCIERAS"
por D. Miguel Cerezo Fernández, Inspector Técnico Fiscal del Estado excedente, Agente de Cambio y Bolsa.

Sesión de Clausura:

"LAS INSTITUCIONES MONETARIAS INTERNACIONALES: PRESENTE Y FUTURO"
por D. Luis Coronel de Palma, Marqués de Tejada, Gobernador del Banco de España.

Palabras de D. José Ramón Fernández Bugallal, Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado.

Palabras de D. Alberto Monreal Luque, Ministro de Hacienda.

XXI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Financiación de la empresa en España)

Celebrada en Madrid en el Instituto de Estudios Fiscales entre los días 2 al 7 de abril de 1973

SUMARIO

Conferencias:

"CONDUCTAS Y RELACIONES TRIBUTARIAS"
Por D. Narciso Amorós Rica, Director General de Impuestos del Ministerio de Hacienda.

"EL IMPUESTO SOBRE SALARIOS"
Por D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar, Inspector Técnico fiscal del Estado

Primer coloquio:
Moderador: D. Félix de Luis Díaz-Monasterio, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector General de Estudios Financieros de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda

Ponencia general: "LA FINANCIACION DE LA EMPRESA EN ESPAÑA",
por D. Ángel Madroñero Peláez, Técnico de Aduanas, Director General del Banco de España

Ponencias parciales:
"LA GRAN EMPRESA Y LAS FUENTES DE FINANCIACIÓN",
por D. Juan Manuel Villar Mir, Presidente de Altos Hornos de Vizcaya, S.A.. y de Altos Hornos del Mediterráneo, S.A.

"LA FINANCIACIÓN DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA",
por D. Santiago Parra de Mas, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA AUTOFINANCIACIÓN",
por D. Luis Pérez-Agua Clamagirand, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda

"FINANCIACIÓN BANCARIA",
por D. Juan Lladó Fernández Urrutia, Director del Banco Urquijo

Segundo coloquio: "LA FINANCIACION DE LA EMPRESA EN ESPAÑA"
Moderador: D. José Enrique García Roméu, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector general de Tributos Especiales de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda

Ponencias parciales:
"EL MERCADO DE TÍTULOS DE RENTA VARIABLE",
por D. Pedro Rodríguez-Ponga y Ruiz de Salazar, Síndico Presidente del Ilustre Colegio de Agentes de Cambio y Bolsa de Madrid

"EL MERCADO DE TÍTULOS DE RENTA FIJA",
por D. Antonio Rúa Benito, Técnico de Aduanas, Subdirector General de Financiación Interior y Mercado de Capitales de la Dirección General de Política Financiera del Ministerio de Hacienda

"LAS ENTIDADES DE FINANCIACIÓN DE VENTAS A PLAZO, LAS SOCIEDADES DE LEASING",
por D. Rafael Acosta España, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Director General Adjunto del Banco de Bilbao

"LA FINANCIACIÓN EXTRANJERA",
por D. José Antonio Bordas Coll, Jefe de la Sección de Estudios Sectoriales de la Subdirección de Estudios Económicos de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda

"LAS SUBVENCIONES PRESUPUESTARIAS Y LA FINANCIACIÓN DE LA EMPRESA EN ESPAÑA",
por D. José Luis Chancho Neve, Ingeniero Industrial de Hacienda, Subdirector General de Inversiones, Financiación y Programación de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos del Ministerio de Hacienda.

Comunicaciones:
"EL MERCADO DEL EURODÓLAR",
por D. Carlos García de Vinuesa y Zabala, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Consejero Financiero de la Misión de España ante las Comunidades Europeas

"LAS OBLIGACIONES CONVERTIBLES",
por D. Miguel Ángel Velasco Alonso, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LOS CLUBES DE INVERSIÓN",
por D. Francisco Fernández Flores, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Agente de Cambio y Bolsa

"SISTEMAS ADMINISTRATIVOS DE VALORES MOBILIARIOS",
por D. Juan Otero Castelló, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Convenios Internacionales de la dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda

"LOS CERTIFICADOS DE DEPÓSITO",
por D. Francisco Fernández Flores, Inspector Técnico Fiscal del Estado y Agente de Cambio y Bolsa, y
por D. Miguel de Andrés Borrás Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA TRIBUTACIÓN DE LAS ACCIONES Y DE LAS OBLIGACIONES",
por D . Antonio Muñoz Contreras, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LAS EMPRESAS DE FACTORING",
por D. Rafael Benítez Aguilar, Director General de International Factors, S.A.

"LA FINANCIACIÓN DE LAS EMPRESAS POR EL BANCO DE CRÉDITO A LA CONSTRUCCIÓN",
por D. Tomás Zamora Rodríguez, Jefe del Gabinete de Estudios del Banco de Crédito a la Construcción.

"LA FINANCIACIÓN DE LAS EMPRESAS TURÍSTICAS POR PARTE DEL SECTOR PÚBLICO",
por D. Fernando de Lemus Chávarri, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA FINANCIACIÓN DE LA EMPRESA ELÉCTRICA"
por D. Ignacio Corella Aznares, Ingeniero Industrial de Hacienda, Jefe de Sección en la Subdirección General de Asistencia Técnica Tributaria de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.

"LAS OFERTAS PÚBLICAS DE ADQUISICIÓN",
por D. Miguel Zurita Sáenz de Navarrete, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subinspector Regional de Empresas de la Dirección General de Inspección e Investigación Tributaria del Ministerio de Hacienda.

"EL GRUPO DEL BANCO MUNDIAL",
por D. Antonio Vivancos Baños, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Sesión de Clausura:
"EN TORNO A LA REVOLUCIÓN TÉCNICA"
Por D. Jesús Pabón Suárez de Urbina, Catedrático de Historia Universal Contemporánea, Director de la Real Academia de la Historia

Palabras de **D. José Ramón Fernández de Bugallal**, Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado.

XXII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El fenómeno de la empresa multinacional)

Celebrada en Madrid durante los días 22 al 27 de abril de 1974, en el Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Conferencias:

"ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y REFORMA FISCAL"
Por **D. Luis Ortiz González**, Director General de Impuestos del Ministerio de Hacienda

"LAS REGLAS DEL GATT Y LA AYUDA FISCAL A LA EXPORTACIÓN"
Por **D. Francisco Javier del Río López**, Inspector Técnico fiscal del Estado

Primer coloquio:
Moderador: **D. José Luis de Juan Peñalosa**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector General de Estudios Financieros de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda

Ponencia general: "EL FENOMENO DE LA EMPRESA MULTINACIONAL",
por **D. José Luis Sampedro Sáez**, Técnico de Aduanas, Catedrático de Estructuras e Instituciones Económicas, jefe del Gabinete Técnico de la Dirección General de Aduanas

Ponencias parciales:
"LA EMPRESA MULTINACIONAL Y SU PROBLEMÁTICA POLÍTICA",
por **D. José Luis Yuste Grijalba**, Letrado del Consejo de Estado y de las Cortes Españolas

"LA ORGANIZACIÓN Y PROCEDIMIENTOS DE LA EMPRESA MULTINACIONAL",
por **D. Alejandro Rebollo y Álvarez Amandi**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Secretario General y Director Financiero de RENFE

Segundo coloquio: "EL FENOMENO DE LA EMPRESA MULTINACIONAL"
Palabras de **D. José Ramón Alvarez Rendueles**, Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda

Ponencias parciales:
"LA EMPRESA MULTINACIONAL Y EL DESARROLLO ECONÓMICO",
por **D. Manuel Funes Robert**, Técnico Comercial del Estado

"LOS PROBLEMAS FISCALES DE LA EMPRESA MULTINACIONAL",
por **D. Alberto Martínez Genique**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Política Fiscal y Relaciones Fiscales Internacionales de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda

"LA APORTACIÓN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES A LAS ECONOMÍAS NACIONALES",
por **D. Fernando de Asúa Alvarez**, Consejero-Delegado y Director General de I.B.M.

Tercer coloquio: "EL FENOMENO DE LA EMPRESA MULTINACIONAL"
Palabras de **D. Francisco Guijarro Arrizabalaga**, Presidente de la Mutualidad del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado

Ponencias parciales:

"LA FINANCIACIÓN DE LA EMPRESA MULTINACIONAL: RELACIÓN CON EL SISTEMA MONETARIO INTERNACIONAL",
por D. Santiago García Echevarría, Catedrático de Política Económica de la Universidad de Barcelona

"EL ORDENAMIENTO INTERNACIONAL Y LA EMPRESA MULTINACIONAL",
por D. Joaquín Muns Albuixech, Catedrático de Ordenación Económica Internacional de la Universidad de Barcelona

"EMPRESA MULTINACIONAL: ASPECTOS LABORALES",
por D. Juan A. Sagardoy Bengoechea, Profesor de Derecho del Trabajo de la Universidad de Valladolid

Comunicaciones:

"LOS PARAÍSOS FISCALES",
por D. José Manuel García Margallo, Inspector Técnico Fiscal del Estado, jefe de la Sección de Instituciones Financieras Comparadas, Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda

"EL PROBLEMA DE LA TRANSFERENCIA DE BENEFICIOS",
por D. Felipe Carrión Herrero, Intendente al Servicio de la Hacienda, jefe de la Sección de Estudios y Análisis Sectoriales de la Dirección General de Inspección e Investigación Tributaria

"CONCEPTO Y FORMAS DE LA EMPRESA MULTINACIONAL",
por D. Salvador Colmenar Valdés, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LAS LIMITACIONES DE LA COMPETENCIA Y LA EMPRESA MULTINACIONAL",
por D. Mariano Daranas Peláez, Técnico Comercial del Estado, Letrado de las Cortes Españolas, Secretario del Consejo Superior de Defensa de la Competencia

"LA TECNOLOGÍA Y LA EMPRESA MULTINACIONAL",
por D. Perfecto Albert Altemir, Ingeniero Industrial al Servicio de la Hacienda Pública, Subdirector General de Relaciones Institucionales del Ministerio de Planificación del Desarrollo

"RASGOS EVOLUTIVOS DEL MARCO ECONÓMICO INTERNACIONAL",
por D. Antonio Verdu Santurde, Intendente al Servicio de Hacienda

"LA EMPRESA MULTINACIONAL A LA LUZ DEL PACTO ANDINO",
por D. Carlos Arauz y Arauz de Robles, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"EL FRAUDE DE LEY FISCAL INTERNACIONAL",
por D. Juan Otero Castello, Inspector Técnico Fiscal del Estado, jefe de la Sección de Convenios Internacionales. Dirección General de Impuestos

"ASPECTOS FISCALES DE LA PROBLEMÁTICA DE LA EMPRESA MULTINACIONAL",
por D. Félix de Luis Díaz-Monasterio, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe del Gabinete Técnico del Ministerio de Hacienda

Sesión de clausura:

"LOS INCENTIVOS FISCALES",
por D. Juan Sánchez-Cortés Dávila, Presidente del Consejo Superior de la Hacienda Pública

Palabras de D. Francisco Guijarro Arrizabalaga, Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado

Discurso pronunciado por **D. Antonio Barrera de Irimo**, Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Hacienda.

XXIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Las ganancias de capital)

Celebrada en Madrid durante los días 7 al 12 de abril de 1975, en el Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Conferencias:

"LA POLÍTICA FINANCIERA Y LA COYUNTURA ECONÓMICA"
Por **D. Francisco José Mañas López**, Director General de Política Financiera

"LA TRASCENDENCIA DEL ELEMENTO SUBJETIVO EN LA CONFIGURACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES Y DEMÁS ENTIDADES JURÍDICAS"
Por **D. Miguel Cruz Amorós**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Primer coloquio:
Moderador: **D. Antonio Gómez Gutiérrez**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Inspector jefe de Entidades jurídicas.

Ponencia general: "LA DOCTRINA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS Y PERDIDAS DE CAPITAL",
por **D. Jaime García Añoveros**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Ponencias parciales:
"LAS GANANCIAS DE CAPITAL Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA",
por **D. Juan Linares Martín de Rosales**, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"EFECTOS ECONÓMICOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL (ASUNCIÓN DE RIESGOS, MOVILIDAD DE LOS CAPITALES, ESTABILIDAD ECONÓMICA, ETC.)",
por **D. José Jané Solá**, Catedrático de Política Económica de la Universidad de Barcelona, Director del Servicio de Estudios de la Banca Mas Sardá.

"EL FACTOR TEMPORAL Y LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL (LAS GANANCIAS DE CAPITAL A LARGO PLAZO), DE DEPRECIACIÓN MONETARIA, REVALORIZACIÓN DE ACTIVOS, ETC.",
por **D. Antonio Rodríguez Robles**, Intendente al servicio de la Hacienda Pública

"LA ESTRUCTURACIÓN TÉCNICA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS GANANCIAS DE CAPITAL",
por **D. José Manuel García Margallo y Marfil**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe del Servicio de Estudios y Programación de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.

Segundo coloquio: "Tributación de las ganancias de capital"
Ponencia general: "RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS GANANCIAS Y PERDIDAS DE CAPITAL EN EL DERECHO ESPAÑOL",
por **D. Julio Banacloche Pérez**, Inspector Técnico Fiscal del Estado, jefe del Gabinete de Estudios de la Dirección General de Tributos

Ponencias parciales:

"LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS DE CAPITAL EN EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS",
por D. Carlos Hernández de la Torre, Inspector de los Tributos e Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda

"LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS DE CAPITAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. José Víctor Sevilla Segura, Secretario General del Instituto de Estudios Fiscales, Intendente al servicio de la Hacienda Pública

"EL ARBITRIO LOCAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS",
por D. José María Alvarez del Manzano, Delegado de los Servicios de Hacienda, Rentas y Patrimonio del Ayuntamiento de Madrid, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"EL PROBLEMA DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL EN LOS IMPUESTOS GENERALES SOBRE LAS SUCESIONES Y TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS",
por D. José Ignacio Olivares Zarzosa, Abogado del Estado, Subdirector General de Régimen jurídico Tributario de la Dirección General de lo Contencioso del Estado

"LA EMPRESA ANTE LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL",
por D. Rafael Pérez Escolar, Abogado

Comunicaciones:

"LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL EN EL BENELUX, CON ESPECIAL REFERENCIA A BÉLGICA",
por D. Román Ortiz Gutiérrez, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"EL CONCEPTO DE GANANCIAS DE CAPITAL",
por D. Alfonso Batalla y Montero de Espinosa, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"EL PROBLEMA DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL EN EL INFORME CARTER",
por D. Julián Nieto Fernández, Inspector de Tributos, Jefe de la Sección de Control e Investigación de Contribuyentes de la Dirección General de Inspección Tributaria

"LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL EN AMÉRICA LATINA",
por D. Fernando de Lemus Chavarri, Abogado del Estado, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA IMPOSICIÓN DE LAS GANANCIAS DEL CAPITAL ANTE EL IMPUESTO ESPAÑOL DE SUCESIONES",
por D. Francisco-José Mañas López, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Director General de Política Financiera

"LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL Y LAS SOCIEDADES Y FONDOS DE INVERSIÓN",
por D. Julio Banacloche Pérez, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe del Gabinete de Estudios de la Dirección General de Tributos.

"LA IMPOSICIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL Y ENAJENACIÓN DE ACCIONES",
por D. Edesio Peña Hernando, Inspector de los Tributos, Jefe de la Sección 1ª. de la Secretaría General de la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda.

"LAS GANANCIAS DE CAPITAL DERIVADAS DE LOS DERECHOS DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL",
por D. Claro José Fernández Carnicero González, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LAS GANANCIAS DE CAPITAL EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL FIRMADOS POR ESPAÑA",
por D. Juan Otero Castelló, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"BIBLIOGRAFÍA SOBRE PLUSVALÍAS Y GANANCIAS DE CAPITAL",
por D. Carlos Arauz y Arauz de Robles, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Sesión de clausura:
"INSTRUMENTACIÓN DE UNA POLÍTICA MONETARIA"
Por D. José María Latorre Segura, Subgobernador del Banco de España

Palabras de. D. Francisco Guijarro Arrizabalaga, Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado

Palabras de D. José Ramón Álvarez Rendueles, Subsecretario de Economía Financiera

XXIV SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(La Hacienda Regional)

Celebrada en Madrid, durante los días 3 al 8 de mayo de 1976, en el Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Conferencias:

"LA REGIÓN, HOY",
por D. Antonio Gómez Picazo, Director General de Administración Local

"LOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES",
por D. Narciso Amorós Dorda, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"DESARROLLO INDUSTRIAL REGIONAL",
por D. Carlos Pérez de Bricio, Ministro de Industria

Moderador de los coloquios sobre "LA HACIENDA REGIONAL"
D. José María Álvarez del Manzano y López del Hierro, Delegado de Hacienda, Rentas y Patrimonio del Excmo. Ayuntamiento de Madrid

Comunicaciones:

"LA CUESTIÓN REGIONAL. UNA REFLEXIÓN",
por D. Eduardo García de Enterría, Catedrático de Derecho Administrativo

"EL RÉGIMEN FISCAL DE ALAVA",
por D. Miguel Zurita y Sáenz de Navarrete, Inspector Técnico Fiscal del Estado (supernumerario). Inspector Provincial de la Diputación Foral de Alava

"EL RÉGIMEN ECONÓMICO-FISCAL DEL ARCHIPIÉLAGO CANARIO",
por D. Francisco Martos Pérez Marsa, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA FISCALIDAD DE LOS PODERES PÚBLICOS PERIFÉRICOS EN EL MARCO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN",
por D. Juan Otero Castelló, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe del Servicio de Relaciones Fiscales Internacionales

"ESTATUTOS DE AUTONOMÍA Y HACIENDA REGIONAL",
por D. Francisco Guijarro Zubizarreta, Inspector Técnico Fiscal del Estado
y D. Jaime Sanmartín Fernández, Inspector de Tributos

"LEYES ESPECIALES DE LA HACIENDA MUNICIPAL DE MADRID Y BARCELONA",
por D. Javier Rincón Olivares, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA DESCENTRALIZACIÓN FINANCIERA Y LA LEY DE BASES DE RÉGIMEN LOCAL",
por D. Joaquín del Pozo López, Inspector Técnico Fiscal del Estado, jefe de la Sección de Organización y Proyectos Tributarios

"INGRESOS NO ESTATALES Y PODER TRIBUTARIO EN BÉLGICA",
por D. Román Ortiz Gutiérrez, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Consejero Financiero de la Delegación Española en la C.E.E.

"LA AUTONOMÍA DE LAS REGIONES ITALIANAS: ASPECTOS CONSTITUCIONALES Y FINANCIEROS",
por D. Modesto Ogea Martínez-Orozco, Inspector Técnico Fiscal del Estado, jefe de la Sección de Estudios Fiscales Generales

"EL REPARTO DE COMPETENCIAS FINANCIERAS EN U.S.A.",
por D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Sesión de clausura:

"DESARROLLO INDUSTRIAL REGIONAL",
por D. Carlos Pérez de Bricio, Ministro de Industria

Palabras de D. Antonio Barrera de Irimo, Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado

XXV SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(La Reforma Tributaria)

Celebrada en Madrid, durante los días 25 al 29de abril de 1977, en el Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Conferencias:

"LA HACIENDA PÚBLICA ANTE EL PROCESO DEMOCRÁTICO",
por D. José María Álvarez del Manzano y López del Hierro, Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda

"PROBLEMÁTICA ECONÓMICA, FINANCIERA Y CONTABLE DE LA REGULARIZACIÓN DE BALANCES",
por D. José Antonio Lozano Ruiz, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Moderadores de los coloquios sobre "LA REFORMA TRIBUTARIA"
D. Rafael Acosta España, Adjunto a la Presidencia del Banco de Bilbao, Inspector Técnico Fiscal del Estado (excedente) y

D. Julio Banacloche Pérez, Jefe del Gabinete de Estudios de la Dirección General de Tributos, Inspector Técnico Fiscal del Estado

Comunicaciones:

"LAS REFORMAS FISCALES EN ESPAÑA",
por D. Eduardo Abril Abadín, Consejero Financiero en la Delegación Española ante la C.E.E., Inspector Técnico Fiscal del Estado y D. Enrique Tevar del Olmo, Agente de Cambio y Bolsa

"SISTEMA TRIBUTARIO 1964-1977",
por D. Julio Banacloche Pérez, jefe del Gabinete de Estudios de la Dirección General de Tributos. Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LAS GARANTÍAS DEL ADMINISTRADO (CONTRIBUYENTE) EN UNA REFORMA TRIBUTARIA",
por D. Antonio Fernández Cuevas, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"SISTEMA FISCAL Y POLÍTICA ECONÓMICA COYUNTURAL",
por D. Jesús Alemany y Sánchez de León, Inspector Técnico Fiscal del Estado
y D. José Luis Prieto Hernández, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"ARMONIZACIÓN FISCAL EN LAS COMUNIDADES EUROPEAS",
por D. Román Ortiz Gutiérrez, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"CONSIDERACIONES SOBRE EL 'PORQUÉ' Y EL 'CÓMO' DE LAS REFORMAS FISCALES",
por D. Modesto Ogea Martínez-Orozco, Inspector Técnico Fiscal del Estado. Jefe del Servicio de Estudios y Programación

"LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS",
por D. Hermenegildo Rodríguez Pérez, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES",
por D. Alfonso Batalla y Montero de Espinosa, Inspector Técnico Fiscal del Estado. Profesor de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Zaragoza

"LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE VENTAS Y SERVICIOS EN ESPAÑA",
por D. Manuel García Margallo Riaza, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL",
por D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar, Inspector Técnico Fiscal del Estado. Jefe de la Sección de Estudios Fiscales Generales de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda

"IDEAS PARA UNA REFORMA DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO",
por D. Joaquín del Pozo López, Inspector Técnico Fiscal del Estado

"LA AGRICULTURA Y LA FISCALIDAD",
por D. José Luis Moreno Torres, Inspector Técnico Fiscal del Estado. Profesor Numerario de Estructura Económica de España de la Universidad de Málaga

"LA REFORMA TRIBUTARIA: NECESIDAD Y OPORTUNIDAD",
por D. José López Berenguer, Profesor Adjunto de Universidad. Inspector Técnico Fiscal del Estado, excedente

"LA PRESIÓN FISCAL EN ESPAÑA Y OTROS PAÍSES",
por D. Francisco Guijarro Zubizarreta, Inspector Técnico Fiscal del Estado. Jefe de la Sección de Estudios Fiscales Comparados

Sesión de clausura:

"PERSPECTIVAS DE LA POLÍTICA ECONÓMICA Y ENERGÉTICA DE LA COMUNIDAD EUROPEA",
por el Dr. Guido Brunner, miembro de la Comisión de las Comunidades Europeas

Palabras de D. Antonio Barrera de Irimo, Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Fiscales del Estado

Palabras de D. Eduardo Carriles Galarraga, Ministro de Hacienda.

XXVI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El Impuesto sobre el Patrimonio)

Celebrada en Madrid, durante los días 12 al 15de abril de 1978, en el Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

Coloquios:

"Aspectos económicos del Impuesto sobre el Patrimonio"
"Régimen jurídico del Impuesto sobre el Patrimonio"
"El Impuesto sobre el Patrimonio en el sistema fiscal"
Moderados por D. Hermenegildo Rodríguez, Inspector financiero y tributario

Comunicaciones:

"LA TEORÍA JURÍDICA DEL PATRIMONIO Y SU REFLEJO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL",
por D. José Luis Codes Anguita, Inspector financiero y tributario

"EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN EL DERECHO COMPARADO",
por D. Francisco Javier de la Riva Garriga, Inspector financiero y tributario

"EXPLOTACIONES ECONÓMICAS INDIVIDUALES Y LAS SOCIEDADES COMO MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN ESPAÑA",
por D. Francisco Arnau Zoroa, Inspector financiero y tributario

Conferencias:

"ASPECTOS JURÍDICOS DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO",
por D. Ramiro Núñez de Villaveirán y Ovilo, Inspector financiero y tributario

Sesión de clausura:

"CAMINOS DE LA REFORMA FISCAL",
por D. Enrique Fuentes Ouintana, Catedrático de la Universidad de Madrid

Palabras de D. Antonio Barrera de Irimo, Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

Palabras de D. Francisco José Fernández Ordóñez, Ministro de Hacienda

XXVII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Sistema fiscal e inflación)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 8 al 12 de mayo de 1979

SUMARIO

Sesión de apertura:
Conferencia: "EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y LOS PRECIOS",
por D. Joaquín Soto Guinda, Secretario general técnico del Ministerio de Hacienda

Coloquios: "SISTEMA FISCAL E INFLACION"
Moderador: D. Rafael Acosta España, Adjunto a la Presidencia del Banco de Bilbao e Inspector financiero y tributario (excedente)

Ponencia: "EFECTOS DE LA INFLACIÓN SOBRE EL SISTEMA FISCAL: ASPECTOS GENERALES"
por D. Antonio Fernández Cuevas, Inspector financiero y tributario

Ponencia: "EFECTOS DE LA INFLACIÓN SOBRE EL SISTEMA FISCAL: CONSIDERACIÓN ESPECIAL DEL CASO ESPAÑOL"
por D. Sixto Alvarez Melcón, Inspector financiero y tributario y Subdirector general de Régimen de Empresas

Conferencia: "FISCALIDAD DE LA PLUSVALÍAS",
por D. Jesús Pedrosa Ortega, Inspector financiero y tributario

Sesión de clausura:
Palabras de D. Leopoldo Calvo Sotelo, Ministro para las Relaciones con las Comunidades Europeas
Palabras de D. Antonio Barrera de Irimo, Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros
Palabras de D. Jaime García Añoveros, Ministro de Hacienda.

XXVIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Impuesto sobre Sociedades)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 21 al 23 de mayo de 1980

SUMARIO

Sesión de apertura:
Conferencia: "NUEVOS ASPECTOS INTRODUCIDOS POR LA LEY 61/78 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. José María Huguet Torremadé, Inspector financiero y tributario

Coloquios. Moderador: D. Francisco Guijarro Arrizabalaga

Primer coloquio: "LA ESTRUCTURA LEGAL DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES"

Ponencia general: "EL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Narciso Amorós Rica, Abogado e Inspector financiero y tributario (excedente)

Ponencias parciales:

"EL CONCEPTO DE PERSONALIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Leopoldo Stampa Sánchez, Notario de Madrid

"LAS EXENCIONES, LA RESIDENCIA Y EL DOMICILIO EN EL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Salvador Colmenar Valdés, Inspector financiero y tributario

"SOCIEDADES NO RESIDENTES",
por D. Federico Sánchez Pinilla, Inspector financiero y tributario

"LA TRANSPARENCIA FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Narciso Amorós Dorda, Abogado e Inspector financiero y tributario (excedente)

"IMPUTACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS",
por D. José Luis Pérez de Ayala, Conde de Cedillo, Catedrático de Hacienda Pública

Comunicaciones:

"PROCESO HISTÓRICO DE ELABORACIÓN DE DETERMINADOS CONCEPTOS FISCALES Y CONTABLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Jorge Buireu Guarro, Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda, Inspector financiero y tributario

"LOS SUJETOS PASIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. José María Sánchez-Cortés, Inspector financiero y tributario

"EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LA IGLESIA CATÓLICA",
por D. Miguel Cruz Amorós y D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez, Inspectores financieros y tributarios

"LAS FUNDACIONES BENÉFICAS ANTE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Francisco Guijarro Zubizarreta Abogado e Inspector financiero y tributario (excedente)

"EVASIÓN FISCAL Y MONETARIA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Juan Otero Castelló, Inspector financiero y tributario

"IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y DELITO FISCAL",
por D. José Luis Codes Anguita, Inspector financiero y tributario

"INTERESES ENTERCALARIOS",
por D. Angel Velasco Alonso, Inspector financiero y tributario

"LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LOS DIVIDENDOS INTERSOCIETARIOS",
por D. Narciso Nadal Oller, Abogado

"LA INSPECCIÓN EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Alfonso Mantero Sáenz, Inspector financiero y tributario

"LAS EMPRESAS MULTINACIONALES, EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LA RENTA DE ADUANAS",
por D. Antonio Márquez Márquez, Inspector de Aduanas e Impuestos Especiales

"NOTAS SOBRE EL PARALELISMO NORMATIVO DE LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES Y LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS",
por **D. Hermenegildo Rodríguez Pérez**, Inspector financiero y tributario

"LA ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA",
por **D. Eduardo Abril Abadín**, Inspector financiero y tributario

Segundo coloquio: "EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LA EMPRESA"

Ponencia general: "LA EMPRESA Y LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por **D. Antonio Garrigues Walker**, Abogado

Ponencias parciales:
"ASPECTOS CUESTIONABLES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por **D. Julio Banacloche Pérez**, Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda e Inspector financiero y tributario

"FUNDAMENTO Y PROBLEMÁTICA DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA",
por **D. Dionisio Martínez Martínez**, Inspector financiero y tributario (excedente)

"LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO EN EL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por **D. Fernando López Iranzo**, Inspector financiero y tributario (excedente)

"LA PROBLEMÁTICA DE LA AMORTIZACIÓN EN LAS EMPRESAS MERCANTILES",
por **D. Santiago Foncillas Casaus**, Abogado del Estado

"TRATAMIENTO DE LA INVERSIÓN EMPRESARIAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por **D. Alfonso Gota Losada**, Director General de Tributos

Comunicaciones:
"LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: CONTINUIDAD Y RUPTURA",
por **D. Rafael María Corona Martín**, Inspector financiero y tributario

"ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO A LA ESTRUCTURA DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por **D. Magín Pont Mestres**, Catedrático de Hacienda Pública

"PRESUPUESTOS JURÍDICOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES",
por **D. Claro-José Fernández-Carnicero González**, Inspector financiero y tributario

"TRIBUTACIÓN DEL REPARTO DE RESERVAS DE LIBRE DISPOSICIÓN",
por **D. Ramón Granda Lanzarot**, Director financiero de Entrecanales y Tavora, S.A.

"GASTOS DEDUCIBLES EN EL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por **D. Enrique Piedrabuena**, Abogado

"NUEVO TRATAMIENTO DE LAS AMORTIZACIONES",
por **D. Angel Acevedo Alvarez**, Director financiero y Administrativo de la Sociedad Minera y Metalúrgica de Peñarroya España, S.A.

"ASPECTOS DIVERSOS DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS AMORTIZACIONES",
por **D. Enrique Fernández Peña**, Catedrático de la Escuela de Estudios Empresariales de la Universidad Complutense

"LOS DENOMINADOS BIENES Y DERECHOS DEL INMOVILIZADO INMATERIAL, Y LOS TITULADOS GASTOS AMORTIZABLES, EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Félix Moreno Cerezo, Inspector financiero y tributario

"LAS AMORTIZACIONES Y LA OBSOLESCENCIA",
por D. José Antonio Puelles Pérez, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

"EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LA FINANCIACIÓN-INVERSIÓN DE LA EMPRESA",
por D. José Luis Ucieda Arcas, Director General de Rioblanco, S.A.

"CONCEPTO ACTUAL DEL ACTIVO FIJO NUEVO",
por D. Jaime Basanta de la Peña, Abogado del Estado

"INCENTIVOS FISCALES AL EMPLEO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Jorge Segrelles García, Inspector financiero y tributario

"LAS DOTACIONES A LOS FONDOS DE PROVISIÓN ANTE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Ramón Granda Lanzarot

"EL GRUPO 9 DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD, VEHÍCULO IDONEO PARA LA MATIZACIÓN DE DETERMINADOS CONCEPTOS, EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Eduardo Blanco Serrano, D. Manuel Mier Menos y D. Antolín Velasco Sanz, abogados

"LA APROXIMACIÓN DE LOS MODELOS FISCAL Y ECONÓMICO EN LA LEY 61/78",
por D. José Gibaja Núñez, Economista

Sesión de clausura
Conferencia: "LA ADMINISTRACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA, COMO ADMINISTRACIÓN ESPECIAL".
por D. Carlos García de Vinuesa y Zabala, Subsecretario de Hacienda

XXIX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 18 al 21 de mayo de 1981

SUMARIO

Sesión de apertura:
Conferencia: "PRINCIPIOS ECONÓMICOS DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y COMUNIDADES AUTÓNOMAS"
por D. Rodolfo Martín Villa, Ministro de Administración Territorial
Coloquios.
Primer coloquio: "GRAVAMEN SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES"
Moderador: D. Manuel Marín Arias, Inspector Financiero y Tributario del Estado y Letrado de las Cortes Generales

Ponencia general: "EL IMPUESTO Y LAS TRANSMISIONES PATRIMONIALES"
por D. Manuel María Uriarte Zulueta, Abogado del Estado
Ponencias parciales:
"EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: ¿UNIDAD DE TRIBUTO O IMPUESTOS DISTINTOS?"
por D. José Manuel Tejerizo López, Catedrático de la Universidad de Valladolid
"EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y LAS INVERSIONES EXTRANJERAS"
por D. Francisco Lucas Fernández, Notario de Madrid.
Segundo coloquio: "EL GRAVAMEN SOBRE LA OPERACIONES SOCIETARIAS"
Moderador: D. Miguel Cruz Gómez, Inspector Financiero y Tributario
Ponencia general: "EL IMPUESTO Y LAS OPERACIONES SOCIETARIAS"
por D. César Albiñana García-Quintana, Inspector Financiero y Tributario del Estado
Ponencia parciales:
"LAS OPERACIONES SOCIETARIAS COMO CONCEPTO ESPECÍFICO Y SUBSIDIARIO DEL DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES"
por D. Manuel de la Cámara Álvarez, Notario de Madrid
"LA TRIBUTACIÓN DE OPERACIONES SOCIETARIAS ¿UN NUEVO IMPUESTO?"
por D. Luis María Cazorla Prieto, Abogado del Estado, Letrado de las Cortes Generales e Inspector de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda
"EL RÉGIMEN ESPECIFICO DE LAS COMUNIDADES DE BIENES"
por D. Joaquín del Pozo López, Inspector Financiero y Tributario del Estado e Inspector de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda
"LAS PRIMAS DE EMISIÓN DE ACCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES"
por D. Miguel Cerezo Fernández, Inspector Financiero y Tributario del Estado (excedente) y Agente de Cambio y Bolsa
Tercer coloquio: "EL GRAVAMEN SOBRE LOS ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS"
Moderador: D. José Luis de Juan Peñalosa, Inspector Financiero y Tributario del Estado
Ponencia general: "EL IMPUESTO Y LOS ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS"
por D. Francisco Fernández Flores, Agente de Cambio y Bolsa e Inspector Financiero y Tributario del Estado (excedente)
Ponencias parciales:
"PROBLEMAS DE COEXISTENCIA DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS Y LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES, SUCESIONES Y TRÁFICO DE EMPRESAS"
por D. José Ignacio Olivares Zarzosa, Abogado del Estado
"EL TIMBRE DEL ESTADO COMO MEDIO RECAUDATORIO: SUS MANIFESTACIONES ACTUALES"
por D. Hermenegildo Rodríguez Pérez, Inspector Financiero y Tributario del Estado
"LOS SUJETOS PASIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS"
por D. José López Berenguer, Inspector Financiero y Tributario del Estado
"LA CONTRATACIÓN INMOBILIARIA Y EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS"
por D. Salvador Villanueva Segura, Inspector Financiero y Tributario del Estado
Comunicaciones:
"CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN: CONCEPTO Y FISCALIDAD"
por D. Carlos Arauz y Arauz de Robles, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"LA EMPRESA PÚBLICA: SU CONCEPTO Y SU TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES"
por D. José Antonio Pueyo y Masó, Inspector Financiero y Tributario del Estado
"UN ACIERTO DEL LEGISLADOR FISCAL: EL TRATAMIENTO DE LAS PRIMAS DE EMISIÓN DE ACCIONES"
por D. Enrique Tevar del Olmo, Agente de Cambio y Bolsa
"CRÉDITOS DOCUMENTADOS"
por D. Julio Banacloche Pérez, Inspector Financiero y Tributario del Estado
"LAS ACTAS DE PROTESTO Y EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS"
por D. Miguel Cruz Amorós, Inspector Financiero y Tributario del Estado
"EL GRAVAMEN DE LA REHABILITACIÓN Y TRANSMISIÓN DE GRANDEZAS Y TITULOS NOBILIARIOS"
por D. Claro-José Fernández-Carnicero González, Letrado de las Cortes Generales e Inspector Financiero y Tributario del Estado
Sesión de clausura
Palabras de D. Manuel Marín Arias, Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros
Intervención de D. Jaime García Añoveros, Ministro de Hacienda.

XXX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El I.V.A. y la Inspección de Hacienda)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 3 al 6 de mayo de 1982

SUMARIO

Sesión de apertura:
Presentación, por D. Narciso Amorós Rica
Conferencia: "LA EMPRESA ESPAÑOLA ANTE EL I.V.A.",
por D. Carlos Ferrer Salat, Presidente de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales
Coloquios.
Primer coloquio: "Aspectos jurídicos del Impuesto sobre el Valor Añadido"
Moderador: D. Luis Fernando Alemany y Sánchez de León, Inspector Financiero y Tributario
Ponencia general: "CONFIGURACIÓN JURÍDICA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO",
por D. Julio Banacloche Pérez, Inspector Financiero y Tributario
Ponencias parciales:
"DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES",
por D. Román Ortiz Gutiérrez, Inspector Financiero y Tributario
"LA TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL",
por D. Alfonso Batalla y Montero de Espinosa, Inspector Financiero y Tributario
"EL CONCEPTO DE PUESTA A DISPOSICIÓN EN LAS ENTREGAS DE BIENES",
por D. Jaime Zurita Sáenz de Navarrete, Catedrático de Universidad

"LOCALIZACIÓN ESPACIAL DEL HECHO IMPONIBLE",
por **D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar**, Inspector Financiero y Tributario

"RÉGIMEN TRANSITORIO DEL I.V.A.",
por **D. Enrique Piedrabuena Richard**, Abogado

"REGÍMENES DE DETERMINACIÓN DE BASES DISTINTOS DEL DE ESTIMACIÓN DIRECTA (ESTIMACIÓN OBJETIVA SINGULAR E INDICIARIA",
por **D. Eusebio González García**, Catedrático de Universidad

Comunicaciones:
"LAS EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO",
por **D. Pedro Golionet Carnicero**, Inspector Financiero y Tributario

"EL TRANSPORTE Y EL I.V.A.",
por **D. José Cros Garrido** y **D. Angel Vaillo Alegre**, Inspectores Financieros y Tributarios

"LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS EN EL I.V.A. ITALIANO",
por **D. Jesús Alemany y Sánchez de León**, Inspector Financiero y Tributario

"TRÁNSITO DEL I.T.E. AL I.V.A.",
por **D. Juan Otero Castelló**, Doctor en Derecho

Segundo coloquio: "Aspectos económicos del Impuesto sobre el Valor Añadido"

Moderador: **D. Jesús de Ramón-Laca Cotorruelo**, Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda

Ponencia general: "ASPECTOS ECONÓMICOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL I.V.A.",
por **D. Francisco Castellano Real**, Inspector Financiero y Tributario

Ponencias parciales:
"EFECTOS DEL I.V.A. EN LA DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LOS PRODUCTOS",
por **D. José Luis Pérez de Ayala**, Catedrático de Universidad

"EL IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO Y LOS PRECIOS: UNAS REFLEXIONES",
por **D. Ignacio García Domínguez**, Profesor Adjunto de Universidad

"REPERCUSIONES DE LA IMPLANTACIÓN DEL I.V.A. EN LA FINANCIACIÓN EMPRESARIAL",
por **D. Jaime Basanta de la Peña**, Abogado del Estado

"EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y LA INVERSIÓN EMPRESARIAL",
por **D. Francisco Javier de la Riva Garriga**, Subdirector General de Estudios Financieros y Organismos Internacionales

"INCIDENCIA DE LA IMPLANTACIÓN DEL I.V.A. EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA",
por **D. Ignacio Corella Aznárez**, Inspector Financiero y Tributario

"MEDIDAS COMPARADAS ECONÓMICAS ADOPTADAS EN LA INTRODUCCIÓN DEL I.V.A.",
por **D. Jorge Vicente Segrelles García**, Inspector Financiero y Tributario

Comunicaciones:
"EFECTOS DEL I.V.A. SOBRE EL CONSUMO FAMILIAR: CONSIDERACIONES DESDE LA ÓPTICA DISTRIBUTIVA",
por **D. José Luis Raymond Bará**, Catedrático de Universidad

"REPERCUSIONES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA TESORERÍA DE LAS

EMPRESAS",
por D. Jesús Quintas Bermúdez, Inspector Financiero y Tributario

"NOTAS SOBRE EL I.V.A. Y LA CONTABILIDAD",
por D. Enrique Corona Romero, Inspector Financiero y Tributario

"LA IMPLANTACIÓN DEL I.V.A. EN ESPAÑA. REFLEXIONES SOBRE SU INCIDENCIA RECAUDATORIA. PREVISIONES PARA LA PROVINCIA DE LA RIOJA",
por D. José Antonio Rozas Barriga, Inspector Financiero y Tributario

"EL I.V.A. EN LA AGRICULTURA. UNA CUANTIFICACIÓN DEL 'TIPO DE COMPENSACIÓN' A DEVOLVER EN LA AGRICULTURA ESPAÑOLA",
por D. Carlos Sarmiento Uceda, Director de Programas de Análisis Económicos y Tributarios

"EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y LOS PRECIOS",
por D. Ricardo Calle Saiz, Catedrático de Universidad

Tercer coloquio: "La inspección de Hacienda"

Moderador: D. Salvador Villanueva Segura. Inspector Financiero y Tributario

Ponencia general: "LA FUNCIÓN INSPECTORA EN LA HACIENDA PÚBLICA",
por D. Alfonso Mantero Sáenz, Inspector Financiero y Tributario

Ponencias parciales:
"LA INSPECCIÓN COMO ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA",
por D. Fernando Garrido Falla, Catedrático de Universidad

"EL TITULAR DE LA FUNCIÓN INSPECTORA DE LOS TRIBUTOS: RASGOS DISTINTIVOS",
por D. César Albiñana García-Quintana, Inspector Financiero y Tributario

"ORGANIZACIÓN DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA",
por D. Juan Barrio de Frutos, Inspector Financiero y Tributario

"LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN EL ESTADO DE LAS AUTONOMÍAS",
por D. Juan Linares Martín de Rosales, Inspector Financiero y Tributario

Comunicaciones:
"LA FUNCIÓN INSPECTORA",
por D. Julio Banacloche Pérez, Inspector Financiero y Tributario

"FUNCIÓN INSPECTORA Y FUNCIÓN COMPROBADORA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO",
por D. Antonio Morillo Méndez, Inspector Financiero y Tributario

"ASPECTOS ORGÁNICOS DEL CUERPO DE INSPECTORES FINANCIEROS Y TRIBUTARIOS",
por D. José Antonio Pueyo Masó, Inspector Financiero y Tributario

"LA ESTIMACIÓN INDIRECTA DE BASES IMPONIBLES",
por D. José Arias Velasco, Inspector Financiero y Tributario

"LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN DERECHO FISCAL INTERNACIONAL, REFERENCIAS AL I.V.A.",
por D. Juan Otero Castelló, Doctor en Derecho

"PLANES DE INSPECCIÓN: LA SELECCIÓN DE SUJETOS PASIVOS-PERSONAS FÍSICAS",
por D. Francisco Arnáu Zoroa, Inspector Financiero y Tributario

"PLANIFICACIÓN Y ORGANIZACIÓN DE LA TOMA DE DATOS PARA LAS ACTUACIONES INSPECTORAS",
por D. Luis Mª. Fernández Briones, Inspector Financiero y Tributario

"EL CONTROL DEL FRAUDE FISCAL, SOLUCIONES INFORMÁTICAS",
por D. Otilio Fernández Villafañe, Inspector Financiero y Tributario

"LA ESCUELA DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA",
por D. Ángel Bizcarrondo Ibáñez, Inspector Financiero y Tributario

"UNA PROPUESTA DE REFORMA DE, LA ESCUELA DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA",
por D. Julián Arévalo Arias, D. Jaime Gaiteiro, D. Alejandro García, D. Lorenzo Rodríguez Rojo, D. Emilio Benito, D. Manuel García Armenter, D. Ildefonso del Castillo, D. Antonio Gómez Fayren, Dª. Margarita Sánchez, Dª. Amparo Delgado, D. Jesús V. Evangelio, D. Eduardo Arrojo, D. Enrique Corona, D. Fernando Martín y D. Dionisio Usano

"ACTUACIONES DE LA INSPECCIÓN DE HACIENDA (SERIES ESTADÍSTICAS 1970-1981)",
por D. José E. Arizón Duch, Inspector Financiero y Tributario

Sesión de clausura:

Palabras de D. Manuel Marín Arias, Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Intervención de D. Jaime García Añoveros. Ministro de Hacienda.

XXXI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(La Inspección Financiera y Tributaria y el Estatuto del Contribuyente)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 2 al 5 de mayo de 1983

SUMARIO

Sesión de apertura:
"ANALISIS CRÍTICO DE LA POLÍTICA DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA",
por D. Cesare Cosciani, Catedrático de Hacienda Pública en la Universidad de Roma.

Conferencia:
"LA REFORMA DEL IMPUESTO DE SUCESIONES",
por Dª. Ana María Domecq Solís, Inspectora Financiera y Tributaria del Estado

Coloquio sobre LA INSPECCION FINANCIERA
Moderador: D. Luis López Ibáñez, Director General de Inspección Financiera y Tributaria

Ponencia general:
"LA INSPECCION FINANCIERA EN ESPAÑA",
por D. César Albiñana García-Quintana, Inspector Financiero y Tributario del Estado

Otras ponencias:

"LA INSPECCION FINANCIERA DE LAS EMPRESAS PUBLICAS (SOCIEDADES ESTATALES Y ORGANISMOS AUTONOMOS NO ADMINISTRATIVOS)",
por D. Sixto Alvarez Melcón, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"LA INSPECCION DE ENTIDADES DE CREDITO Y AHORRO: ORGANIZACION Y FUNCIONES",
por D. Juan B. Alvarez Ramos y D. Francisco V. Llorca Albero, Inspectores de Entidades de Crédito y Ahorro. Banco de España

"INSPECCION FINANCIERA Y SISTEMA FINANCIERO",
por D. Joaquín Arespacochaga Llópiz, Licenciado en Derecho, Licenciado en Ciencias Económicas y Licenciado en Ciencias Políticas

"LA AUDITORIA COMO PROCEDIMIENTO DE LA INSPECCION FINANCIERA SUECA",
por D. Gabriel Barceló Rico-Avelló. Inspector Financiero y Tributario del Estado

"LA AUDITORIA COMO PROCEDIMIENTO DE LA INSPECCION FINANCIERA EN LAS SOCIEDADES ESTATALES",
por D. Juan Barrio Frutos, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"LA INSPECCION FINANCIERA COMO DETERMINANTE DE MEDIDAS DE CORRECCION O DE PERFECCIONAMIENTO DE LAS ACTIVIDADES DEL SECTOR PUBLICO",
por D. Ricardo Calle Saiz, Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Universidad Complutense de Madrid

"LA INSPECCION FINANCIERA COMO INSTRUMENTO DE COORDINACION ADMINISTRATIVA",
por D. Claro José Fernández-Carnicero González, Inspector Financiero y Tributario del Estado y Letrado de las Cortes Generales

"LA INSPECCION FINANCIERA EN EL SECTOR MIXTO DE LA ECONOMIA (CREDITO OFICIAL, SUBVENCIONES, AVALES, GASTOS FISCALES. ETC.)",
por D. Santiago García Echevarría, Catedrático de Política Económica de la Empresa de la Universidad de Alcalá de Henares

"LA INSPECCION FINANCIERA EN EL CONTEXTO DEL SISTEMA DE LA GESTIÓN ECONÓMICA DEL SECTOR PUBLICO (S.I.G.E.S.P.)",
por D. Moisés García García, Catedrático de Teoría de la Contabilidad en la Universidad Autónoma de Madrid

"LA INSPECCION FINANCIERA DE SEGUROS: SU EVOLUCION DESDE LA LEY DE 14 DE MAYO DE 1908 HASTA NUESTROS DIAS",
por D. Antonio Guardiola Lozano, Inspector Técnico de Seguros de Ahorro

"LA INSPECCION FINANCIERA COMO ACTIVIDAD DE LA INSPECCION DE LOS SERVICIOS DE LAS ADMINISTRACIONES PUBLICAS",
por D. Joaquín Gutiérrez del Alamo y Mahou, Inspector Financiero y Tributario del Estado e Inspector de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda

"LA INTERVENCION PUBLICA EN LOS SISTEMAS FINANCIEROS DE LOS PAISES CON ECONOMIA DE MERCADO: ALGUNAS NOTAS",
por D. Angel Luis López Roa. Catedrático Numerario de Política Económica

"LA INSPECCION FINANCIERA DE LAS ENTIDADES PUBLICAS TERRITORIALES (COMUNIDADES AUTONOMAS, DIPUTACIONES PROVINCIALES Y AYUNTAMIENTOS)",
por **D. Juan Martín Queralt**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho en la Universidad de Valencia

"LOS FRAUDES FINANCIEROS EN EL COMERCIO EXTERIOR",
por **D. José Mateos Vallinoto**, Inspector de Aduanas e Impuestos Especiales

"CONTROL DE LA SOLVENCIA DE LAS EMPRESAS DE SEGURO EN ESPAÑA. PERSPECTIVAS ANTE LA C.E.E.",
por **Dª. Concepción Suárez-Llanos Rovira**. Actuaria de Seguros e Inspectora Técnica de Seguros de Ahorro

"FUNCION Y OBJETIVOS DEL SERVICIO DE AUDITORIA DEL INSTITUTO NACIONAL DE INDUSTRIA",
por **D. Jesús Urías Valiente**, Subdirector de Auditoria del Instituto Nacional de Industria

"CONTROL FINANCIERO DE LAS ENTIDADES ASEGURADORAS",
por **Dª. Mercedes Vázquez de Padura**, Inspectora Técnica de Seguros y Ahorro

Coloquio sobre LA INSPECCION TRIBUTARIA
Moderador: **D. Hermenegildo Rodríguez Pérez**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

Ponencia general:
"PROCEDIMIENTO EN LA INSPECCION DE TRIBUTOS",
por **D. Alfonso Mantero Sáenz**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

Otras ponencias:
"ALGUNOS ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA ESTIMACION INDIRECTA DE BASES IMPONIBLES",
por **D. José Arias Velasco**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"LOS MANUALES DE AUDITORIA TRIBUTARIA Y SU POSIBLE UTILIDAD EN ESPAÑA",
por **D. Carmelo Lacaci de la Peña**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"COORDINACION Y COLABORACIÓN DE LA INSPECCION TRIBUTARIA EN EL ESTADO DE LAS AUTONOMIAS",
por **D. Juan Linares Martín de Rosales**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"AUDITORIA E INSPECCION",
por **D. María del Carmen Montejo Sastre**, Inspectora Financiera y Tributaria del Estado

"NATURALEZA Y CONTENIDO DE LAS ACTAS Y ACTOS DE LA INSPECCION TRIBUTARIA",
por **D. Antonio Morillo Méndez**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"ACTAS DE CONFORMIDAD: SU IMPUGNACION",
por **D. Martín Ortiz Vidal**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO",
por **D. Carlos Palao Taboada**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Nacional de Educación a Distancia

"EL ASESOR DEL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCION TRIBUTARIA",
por **D. Magín Pont Mestres**, Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Tributario, Abogado y Economista

"INFORMATICA Y PROCEDIMIENTO INSPECTOR",
por **D. José Damián Santiago Martín**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

Coloquio sobre EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE
Moderador: **D. José Luis Pérez de Ayala**, Catedrático de Hacienda Pública

Ponencia general:
"EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE",
por **D. Julio Banacloche Pérez**, Inspector Financiero y Tributario del Estado e Inspector de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda

Otras ponencias:
"RECURSOS Y RECLAMACIONES",
por **D. José Luis Codes Anguita**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"EL PROBLEMA DEL TIEMPO EN LA IMPUGNACION DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS",
por **D. José Cros Garrido**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"EL CONTRIBUYENTE Y LA ELABORACION DE NORMAS",
por **D. Miguel Cruz Amorós**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"EL CONTRIBUYENTE Y EL PROCESO DE GESTIÓN",
por **D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"GARANTIAS JURIDICAS DEL CONTRIBUYENTE EN LA VIA ADMINISTRATIVA",
por **D. José Antonio Hergueta García**, Inspector Financiero y Tributario del Estado y Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Málaga

"EL DELITO FISCAL EN LA ESFERA DE COMPETENCIA DE LA OFICINA TECNICA",
por **D. José Antonio Lozano Ruiz**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"LA CONDONACION GRACIABLE DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS",
por **D. Jesús Mosquera Caballero**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

"LA SITUACION JURIDICA DEL ASESOR FISCAL EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCION SEGUN EL DERECHO TRIBUTARIO ALEMAN",
por **D. José Ramón Ruiz García**, profesor titular de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho en la Universidad de Zaragoza

"EL SILENCIO ADMINISTRATIVO EN EL DERECHO TRIBUTARIO",
por **D. Angel Vaillo Alegre**, Inspector Financiero y Tributario del Estado

Clausura:
Intervención de **D. Manuel Marín Arias**. Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Intervención de **D. José Víctor Sevilla Segura**, Secretario de Estado de Hacienda

XXXII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Financiación de las Autonomías e infracciones y sanciones tributarias)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 4 al 7 de junio de 1984

SUMARIO

Primera parte: ADMINISTRACION E INSPECCION DE LOS TRIBUTOS

"LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA EN EL MARCO DE UNA NUEVA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA",
por **D. Julián Campo Sainz de Rozas**, Ministro de Obras Públicas y Urbanismo

"REFORMAS ORGÁNICAS Y FUNCIONALES",
por **D. Juan Francisco Martín Seco**, Secretario General de Hacienda

"LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA NUEVA ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA",
por **D. Jaime Gaiteiro Fortes**, Director General de Inspección Financiera y Tributaria

"LA SINGULARIDAD DE LA FUNCIÓN INSPECTORA EN EL DERECHO COMPARADO",
por **Dª. Rosa Rodríguez Moreno**, Inspectora financiera y tributaria del Estado

Segunda parte: FINANCIACION DE LAS AUTONOMIAS

"PROBLEMAS DEL PERÍODO TRANSITORIO Y DEL PERIODO DEFINITIVO",
por **D. Juan Atanes Rodríguez**, Inspector de finanzas del Estado

"EL RÉGIMEN FISCAL DE CANARIAS: PERSPECTIVAS DE FUTURO",
por **D. Luis Pablo Bourgon Tinao**, Doctor en Derecho y Abogado

"EL I.V.A. Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS",
por **D. José Luis Cabrera Llorente** y **Dª. Isabel Serret Murga**, Inspectores financieros y tributarios del Estado

"ANÁLISIS DEL ESTADO ACTUAL DE DESARROLLO DEL MARCO FINANCIERO AUTONÓMICO",
por **D. Francisco Fernández Marugán**, Inspector financiero y tributario del Estado

"AUTONOMÍA Y ACTIVIDAD FINANCIERA",
por **D. Tomás-Ramón Fernández Rodríguez**, Catedrático de Derecho Administrativo

"AUTONOMÍA FINANCIERA Y C.E.E",
por **D. José Manuel García-Margallo y Marfil**, Inspector financiero y tributario del Estado

"EL CONVENIO ECONÓMICO Y LAS APORTACIONES DE NAVARRA A LAS CARGAS GENERALES DEL ESTADO",
por **D. Francisco Javier Garde Garde**, Director general de Economía y Hacienda. Comunidad Foral de Navarra

"LOS TERRITORIOS FRANCOS",
por **D. Gonzalo Hernández Martínez**. Alcalde de Melilla

"LA FINANCIACIÓN DE LA AUTONOMÍA VASCA",
por **D. Juan Antonio Lassalle Riera**, Inspector financiero y tributario y Director de Hacienda de la Diputación Foral de Alava

"LA DELEGACIÓN DE LA GESTIÓN EN LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS",
por D. Juan Linares y Martín de Rosales, Inspector financiero y tributario del Estado y Director General de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón

"LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LAS CORPORACIONES LOCALES (BREVE COMENTARIO SOBRE SUS RELACIONES EN MATERIA FINANCIERA)",
por D. Tomás Moreno Castejón y D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez, Inspectores financieros y tributarios del Estado

"PROBLEMAS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA LEY DE CESIÓN DE TRIBUTOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS",
por D. Francisco Núñez Boluda, Inspector financiero y tributario del Estado

"LA COORDINACIÓN DE LA POLÍTICA PRESUPUESTARIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS CON LA DEL ESTADO",
por D. Vicente Querol Bellido, Interventor del Estado

"EL CUPO VASCO Y EL CONCEPTO DE CARGA ASUMIDA",
por D. José Tanco Martín Criado, Inspector de finanzas del Estado

"LA FIJACIÓN DEL PORCENTAJE DEFINITIVO DE PARTICIPACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LOS INGRESOS DEL ESTADO",
por D. Francisco Torres Cobo, Interventor del Estado

"EXAMEN DEL SISTEMA FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS",
por D. Jaime Trebolle Fernández, Inspector financiero y tributario del Estado

Tercera parte: INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

"DELITOS E INFRACCIONES DE CONTRABANDO. PENAS Y SANCIONES",
por D. Ezequiel Abad Llorente, Inspector de Aduanas e Impuestos Especiales

"INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS EN FRANCIA",
por D. Ricardo Briz de Labra, Inspector financiero y tributario del Estado

"LOS ILÍCITOS ADMINISTRATIVOS Y TRIBUTARIOS ANTE EL DERECHO PENAL",
por D. Joaquín Cabezas Redondo, Inspector financiero y tributario del Estado

"NEUTRALIZACIÓN FINANCIERA DE LOS COMPORTAMIENTOS INFRACTORES",
por D. Domingo Carbajo Vasco. Economista e Inspector financiero y tributario del Estado

"CONCEPTO Y ELEMENTOS DE LA CONDONACIÓN GRACIABLE DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO ESPAÑOL",
por D. Fernando Casana Merino. Profesor de Derecho Financiero de la Universidad de Córdoba

"HACIA UNA REFORMA DEL RÉGIMEN SANCIONADOR DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA",
por D. José Luis Codes Anguita, Doctor en Derecho e Inspector financiero y tributario del Estado

"EVALUACIÓN DE LA APLICACIÓN DEL DELITO FISCAL EN ESPAÑA 1978/84",
por D. Miguel Cruz Amorós, Inspector financiero y tributario del Estado

"INFRACCIONES TRIBUTARIAS ESPECIFICAS DEL I.V.A.",
por D. Abelardo Delgado Pacheco, Inspector financiero y tributario del Estado

"LA AMNISTÍA FISCAL DE LA LEY 50/1977: UNA RECAPITULACIÓN",
por D. Enrique Fonseca Capdevila, Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda Pública

"LA REINCIDENCIA EN EL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO",
por D. Santiago García Izquierdo. Inspector financiero y tributario del Estado

"LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS Y EL RÉGIMEN SANCIONADOR EN EL DERECHO TRIBUTARIO",
por D. Pedro Gollonet Carnicero, Inspector financiero y tributario del Estado

"RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO EN EE.UU.",
por D. Francisco Guijarro Zubizarreta, Inspector financiero y tributario del Estado (excedente)

"ANOMALÍAS SUSTANCIALES DE LA CONTABILIDAD",
por D. Fernando Hornillos Uzquiza, Inspector de finanzas del Estado

"PROBLEMAS QUE SUSCITA EL RÉGIMEN DE INFRACCIONES DESDE LA PERSPECTIVA DE LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA",
por D. Vicente Marín Vacas, Inspector financiero y tributario del Estado

"EL ADMINISTRADO ANTE LA NORMA SANCIONADORA",
por D. José Pradel Alfaro, Asesor fiscal

"VALORACIÓN DEL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIO Y SU REGLAMENTACIÓN",
por D. Eduardo Ramírez Medina, Inspector financiero y tributario del Estado

"CONSIDERACIÓN CRÍTICA DEL VIGENTE RÉGIMEN SANCIONADOR",
por D. Pedro Romero Mata, Inspector financiero y tributario del Estado

"VACÍOS SANCIONADORES: TRANSPARENCIA FISCAL, DECLARACIÓN CONSOLIDADA, RETENCIONES Y DEDUCCIONES EN LA CUOTA",
por Dª. Encarnación Sierra Fernández-Victorio, Inspectora de finanzas del Estado

"EL ERROR DE DERECHO Y LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA",
por D. Francisco Tomé Cidoncha, Inspector financiero y tributario del Estado

"PROBLEMAS DEL RÉGIMEN SANCIONADOR EN LAS RETENCIONES POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS",
por D. Francisco A. Velázquez Cueto, Inspector financiero y tributario del Estado

Cuarta parte: AVERSION O REACCION DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL IMPUESTO

"SOBRE EL CONCEPTO DE JUSTICIA TRIBUTARIA",
por D. Francisco Javier Amorós Dorda, Consejero técnico de la Dirección General de Gastos de Personal

"AVERSIÓN O REACCIÓN AL IMPUESTO",
por D. Narciso Amorós Rica, Secretario General de la Asociación Española de Derecho Financiero y Profesor titular de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Universidad Complutense de Madrid

"CONDICIONAMIENTOS SOCIOLÓGICOS PARA EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LOS DEBERES TRIBUTARIOS",
por D. Julio Banacloche Pérez, Profesor titular de Hacienda Pública e Inspector de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda

"REFLEXIONES SOBRE EL DEBER DE COLABORACIÓN",
por D. Antonio Cayón Galiardo, Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

"REBELIÓN FISCAL Y EDUCACIÓN TRIBUTARIA",
por D. Eugenio Gutiérrez López, Profesor adjunto de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

"FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN EN LAS BASES QUE ESTIMA INSUFICIENTES",
por Dª. María Paloma Menéndez y Duran, Abogada

"EL REGISTRO MERCANTIL: SU APORTACIÓN A LA FISCALIDAD",
por Dª. María Soledad Peña Cristóbal, licenciada en Derecho

"LOS ASPECTOS SOCIOLÓGICOS DEL FENÓMENO TRIBUTARIO",
por D. José Luis Pérez de Ayala. Catedrático de Economía Política y Hacienda Pública.

XXXIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(La adhesión de España a las Comunidades Europeas)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 10 al 13 de junio de 1985

SUMARIO

Sesión de apertura:
"LA INCIDENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO SOBRE EL RÉGIMEN JURÍDICO FINANCIERO ESPAÑOL",
por D. Eduardo Abril Abadín, Inspector de Finanzas del Estado y Secretario General Técnico del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo

"EL NUEVO PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN",
por Dª. Mª. Pilar Moratiel Llarena, Inspectora de Finanzas del Estado

Primer coloquio: El ordenamiento jurídico comunitario

Ponencia general: "EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COMUNITARIO",
por D. Salvador Colmenar Valdés

Ponencias parciales:
"LAS FUENTES DEL DERECHO COMUNITARIO",
por D. Román Ortiz Gutiérrez

"EFECTO DIRECTO Y PRIMACÍA DEL DERECHO COMUNITARIO",
por D. Francisco Bueno Anís, Letrado del Estado

"EL TRIBUNAL DE JUSTICIA Y LA CUESTIÓN PREJUDICIAL",
por Dª. Encarnación Sierra Fernández-Victorio

"APROXIMACIÓN ENTRE LAS LEGISLACIONES INTERNAS: ARMONIZACIÓN Y CONVENIOS",
por D. José María Delgado Cobos, Licenciado en Derecho europeo por la Universidad Libre de Bruselas

Comunicaciones:
"LA ARMONIZACIÓN DEL DERECHO DE SEGUROS EN LA CEE",
por D. Luis Latorre Llorens

"LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES ANTE EL INGRESO EN LAS COMUNIDADES EUROPEAS",
por **D. Fernando Casana Merino**, Profesor de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de Córdoba

"NOTAS SOBRE EL DERECHO DE SOCIEDADES DE LA COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA",
por **D. José Miguel Embid Irujo**, Departamento de Derecho Mercantil. Facultad de Derecho. Universidad de Alcalá de Henares

"LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS Y LA CUESTIÓN PREJUDICIAL ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS",
por **D. Abelardo Delgado Pacheco**, Inspector Financiero y Tributario

"ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO A LOS OBSTÁCULOS DE NATURALEZA FISCAL A LA LIBRE CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS EN EL ÁMBITO DE LA CEE",
por **D. José Javier Abad Pérez**, Abogado del Estado

Segundo coloquio: Aspectos financieros de la integración de España en las Comunidades Europeas

Ponencia general: "LA INTEGRACIÓN DE LA HACIENDA ESPAÑOLA EN LA COMUNITARIA",
por **D. Francisco Javier de la Riva Garriga**

Ponencias parciales:
"SOBRE LA IMPORTANCIA ECONÓMICA DEL PRESUPUESTO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS A LA HORA DE LA ADHESIÓN",
por **D. Carmelo Lacaci de la Peña**, Jefe del Servicio de CCEE y Armonización Fiscal Internacional

"EL SISTEMA MONETARIO Y EL ECU",
por **D. Ricardo Briz de Labra**, Inspector de Finanzas del Estado

Comunicaciones:
"ESTRUCTURA Y LOCALIZACIÓN DE LAS FINANCIACIONES REALIZADAS POR EL BANCO EUROPEO DE INVERSIONES EN EL TRIENIO 1981-1983",
por **Dª. Carmen Barroso Campos**, Dra. en Ciencias Económicas

Tercer coloquio: Las cuestiones financieras regionales en la integración de España en las Comunidades Europeas

Ponencia general: "EL RÉGIMEN FINANCIERO AUTONÓMICO ESPAÑOL: LA INCIDENCIA DE LA ADHESIÓN A LAS COMUNIDADES EUROPEAS",
por **D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez**, Inspector de Finanzas del Estado

Ponencia parcial: "LA POLÍTICA REGIONAL DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: INCIDENCIA EN ESPAÑA",
por **D. Gonzalo Sáenz de Buruaga**

Comunicaciones:
"EFECTOS REGIONALES DE LA ADHESIÓN DE ESPAÑA A LAS COMUNIDADES EUROPEAS, DESDE LA PERSPECTIVA DE LA COMUNIDAD DE MADRID",
por **D. Francisco J. Gil García**, Consejero de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid

"PLANIFICACIÓN ECONÓMICA EN LA CONSTITUCIÓN, LOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA Y LA LOFCA",
por **D. José Tanco Martín-Criado**, Subdirector General de Estudios y Planificación. Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales. Ministerio de Economía y Hacienda

"LOS ESTÍMULOS A LA INNOVACIÓN INDUSTRIAL EN LA CEE COMO INSTRUMENTO PARA EL DESARROLLO REGIONAL",
por **D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez**, Inspector de Finanzas del Estado

"LA REDUCCIÓN DE LAS DIFERENCIAS ECONÓMICAS INTERREGIONALES COMO PROBLEMA",
por **D. Juan R. Cuadrado Roura**, Catedrático de Política Económica, Universidad de Alcalá de Henares, Madrid; ex Presidente de la Asociación Española de Ciencia Regional

"LA INDUSTRIA CANARIA ANTE LA ADHESIÓN DE ESPAÑA A LA CEE",
por **D. Juan Hardisson Rumeu**

"LOS PROGRAMAS INTEGRADOS DEL MEDITERRÁNEO",
por **D. José Luis Cabrera Llorente**, Inspector de Finanzas del Estado

"EL BANCO EUROPEO DE INVERSIONES (BEI)",
por **D. José Manuel Mori González**, Jefe del Servicio de Relaciones Internacionales

"EL FONDO EUROPEO DE DESARROLLO REGIONAL COMO INSTRUMENTO DE LA POLÍTICA REGIONAL DE LA COMUNIDAD",
por **Dª. María Luisa Silva de Lapuerta**

"LA FINANCIACIÓN DE LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL PARA EL DESARROLLO",
por **D. José Carlos García-Herrera Reboul**, Inspector de Finanzas del Estado

"LOS INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EMPRESARIAL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA REGIONAL",
por **D. Emilio J. Mata Galán**, Subdirector General de Acción Territorial, Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo

"POLÍTICA REGIONAL COMUNITARIA",
por **D. Vicente Sierra y Ponce de León**, Abogado del Estado (excedente)

Cuarto coloquio: La fiscalidad interna y la fiscalidad comunitaria: adaptación y ajuste del sistema fiscal español

Ponencia general: "LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA CONSTRUCCIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS",
por **D. Miguel Cruz Amorós**, Subdirector General, Jefe del Gabinete de Estudios de la Dirección General de Tributos

Ponencias parciales:
"LA IMPOSICIÓN DIRECTA ANTE LA ENTRADA EN LAS COMUNIDADES EUROPEAS: ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS",
por **D. Alberto Martínez Genique**, Consejero Financiero de la Misión de España ante la CEE

"LA IMPOSICIÓN INDIRECTA ANTE LA ENTRADA EN LAS COMUNIDADES EUROPEAS",
por **D. Luis Fernando Alemany Sánchez de León**, Inspector Financiero y Tributario

"MONOPOLIOS FISCALES E IMPUESTOS ESPECIALES",
por **D. Alberto López de Arriba**, Inspector Financiero y Tributario

"LAS DIRECTRICES PARA UNA COOPERACIÓN INTERNACIONAL CONTRA LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL",
por **D. José Ramón Fernández Pérez**, Inspector Financiero y Tributario

"ASESORAMIENTO FISCAL EN LA COMUNIDAD",
por **D. Fernando Arbex Vizcaíno**, Presidente de la Asociación Española,de Asesores Fiscales

Comunicaciones:

"NOTA SOBRE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COMUNITARIO Y LAS FUENTES DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL",
por **D. Felipe Alonso Fernández**, Inspector de Finanzas del Estado

"PROBLEMÁTICA CANARIA EN LA ADHESIÓN DE ESPAÑA A LAS COMUNIDADES EUROPEAS. JUSTIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN ESPECIAL",
por **Dª. Virginia Velázquez Marcos**, Letrado del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid

"INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL",
por **D. José María de la Villa**, Inspector de Finanzas del Estado

"LA CONFEDERACIÓN FISCAL EUROPEA. SU PAPEL EN LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LA COMUNIDAD",
por **D. José Santacana Jubillar**, Economista, Asesor Fiscal

"FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL",
por **D. Fernando López Feito**, Inspector de Finanzas del Estado

"FISCALIDAD DE LOS FUNCIONARIOS DE LA CEE",
por **D. Domingo Carbajo Vasco**, Economista, Inspector de Finanzas del Estado, "Stagiaire" en la CEE

Anexos

"EL IVA Y LA FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS",
por **D. Miguel A. Lasheras Merino**, Inspector de Finanzas del Estado

"LA TRIBUTACIÓN DE LA AGRICULTURA ANTE LA ENTRADA EN LA CEE",
por **D. Oscar Martínez Fernández**

"LOS PROFESIONALES ANTE EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO",
por **Dª. Mª. Teresa Treviño**, Inspectora de Finanzas del Estado

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE TRABAJADORES FRONTERIZOS",
por **Dª. Teresa Pan-Montojo**, Inspectora de Finanzas del Estado

"LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA CEE",
por **Dª. Mª. del Carmen González Cayuela**, Inspectora de Finanzas del Estado

"LOS DETALLISTAS ANTE EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO",
por **D. Enrique Wucherpfenning Gaminde**, Inspector de Finanzas del Estado

"LOS IMPUESTOS ESPECIALES ANTE LA ENTRADA EN LA CEE",
por **D. Francisco Javier González Saavedra**, Inspector de Finanzas del Estado

Clausura:

Intervención de **D. Manuel Marín Arias**, Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Intervención de **D. José Borrell Fontelles**, Secretario de Estado de Hacienda

XXXIV SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 2 al 5 de junio de 1986

SUMARIO

Conferencia: "LA COORDINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS CON EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO A TRAVÉS DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA SINGULAR",
por D. Alfonso Polo Soriano, Inspector de Finanzas del Estado

Primer coloquio: Aspectos polémicos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)

"EL SUJETO PASIVO Y LA UNIDAD FAMILIAR",
por D. Ramón Drake Drake

Segundo coloquio: Aspectos polémicos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)

"DISCORDANCIAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS",
por D. José Ramón Domínguez Rodicio

Tercer coloquio: El futuro del Impuesto sobre la Renta

"EL FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA",
por D. José Luis Lampreave Pérez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

"PROPUESTAS DE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ESTADOS UNIDOS",
por D. Emilio Albi Ibáñez, Catedrático de Hacienda Pública, Universidad Complutense de Madrid; Socio Director, Departamento de Impuestos, Deloitte Haskins & Sells, Auditores

Comunicaciones:

"LAS DEDUCCIONES EN LA CUOTA TRAS LA LEY 48/1985 DE REFORMA PARCIAL DEL IRPF",
por D. Felipe Alonso Fernández, inspector de Finanzas del Estado

"DEDUCCIÓN POR INGRESOS OBTENIDOS EN CEUTA Y MELILLA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS",
por Dª. Magdalena Álvarez Arza, Inspectora de Finanzas del Estado

"ESTIMACIÓN OBJETIVA SINGULAR, UNIDAD FAMILIAR Y DEDUCCIONES DE LA CUOTA ÍNTEGRA DEL IRPF"
por D. Juan Calero. Departamento de Derecho Financiero, Universidad de Sevilla

"LOS EXPENDEDORES DE TABACO Y TIMBRE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: PROPUESTA DE ARMONIZACIÓN",
por D. Fernando Casana Merino y D. F. Javier Martín Fernández, Profesores de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Córdoba

"LAS RETENCIONES A CUENTA: SU PROBLEMÁTICA",
por D. Joaquín Gatóo de Echarri, Inspector de Finanzas del Estado

"LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN LA SUSCRIPCIÓN DE PARTICIPACIONES DE FONDOS DE INVERSIÓN MOBILIARIA",
por D. Cristóbal Marmolejo Oña, Inspector Financiero

"EL SIGNIFICADO DE LOS CONCEPTOS INSTRUMENTALES 'SUJETO PASIVO' Y 'UNIDAD CONTRIBUYENTE' EN EL IRPF",
por D. Antonio Morillo Méndez, Inspector de Finanzas del Estado

"ACTUALIZACIONES DE VALOR Y CORRECCIONES MONETARIAS A EFECTOS DE LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO",
por D. Ginés Navarro Fernández, Inspector de Finanzas del Estado

"EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY 44/1978, DE 8 DE SEPTIEMBRE, SEGÚN REDACCIÓN DE LA LEY 48/1985, DE 27 DE DICIEMBRE, DE REFORMA PARCIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS",
por D. Jaime Parrondo Aymerich, Inspector de Finanzas del Estado

"LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS",
por Dª. Dolores Mª. Rufian Lizana, Departamento de Derecho Financiero, Universidad de Granada

"LA EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS EN MATERIA DE DEDUCCIONES DE LA CUOTA (1979-1986)",
por D. José Antonio Sánchez Galiana

"LAS SOCIEDADES CIVILES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS",
por D. José Mª. Serena Puig, Inspector de Finanzas del Estado.

XXXV SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 25 al 27 de mayo de 1987

SUMARIO

Sesión de apertura:

"LA REFORMA DE LOS CATASTROS",
por D. Javier Rusinés Torregrosa, Director General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria

"VALORACIÓN CONTABLE "VERSUS" VALORACIÓN FISCAL DEL RESULTADO ECONÓMICO",
por D. José Francisco Ballesteros Pinto, Inspector de Finanzas del Estado

Primer coloquio: Reglas y objeto de la valoración

"LA VALORACIÓN DE DERECHOS",
por D. Juan Zurdo y Ruiz-Ayúcar, Abogado, Inspector Financiero y Tributario, (Excedente)

"VALORACIÓN DE RENTAS",
por D. Federico Sánchez Pinilla

"VALORACIÓN EN LAS ALTERACIONES PATRIMONIALES",
por D. José Manuel Tejerizo López, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

"VALORACIÓN FISCAL DEL SUELO Y DE LA CONSTRUCCIÓN",
por D. Carlos Gutiérrez de Pablo, Arquitecto Superior de Hacienda

"VALOR EN ADUANA",
por D. Joaquín de la Llave de Larra, Inspector de Finanzas del Estado

"VALORACIÓN DE LOS BIENES RÚSTICOS A EFECTOS FISCALES",
por D. Francisco Sánchez-Casas, Ingeniero Agrónomo

"NECESIDAD DE UNA LEY ÚNICA DE VALORACIONES",
por D. Julio Banacloche Pérez

"VALORACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL",
por D. Alberto Luis López de Arriba y Guerri

Segundo coloquio: Competencias y procedimientos en la valoración

"CONCURRENCIA DE ADMINISTRACIONES EN LA VALORACIÓN FISCAL",
por D. José Arias Velasco

"LAS ACTUACIONES DE VALORACIÓN DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS",
por D. Abelardo Delgado Pacheco

"LAS ACTUACIONES DE VALORACIÓN Y EL REGLAMENTO GENERAL DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA",
por D. Juan López Martínez

"MEDIOS DE VALORACIÓN Y PROCEDIMIENTO",
por D. Ernesto Eseverri Martínez, Catedrático de Derecho Financiero

"LA VALORACIÓN POR PERITO",
por D. Alfonso Mantero Sáenz, Abogado

"LA IMPUGNACIÓN DE LOS PLANES DE AMORTIZACIÓN",
por D. Juan Pelegrí Girón.

XXXVI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Libre circulación de capitales, transacciones exteriores y fiscalidad)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 25 al 27 de octubre de 1988

SUMARIO

Sesión inaugural:
Palabras pronunciadas por D. Jaime Gaiteiro Fortes, Secretario General de Hacienda

Conferencia de apertura:
pronunciada por D. Pedro Solbes Mira, Secretario de Estado para las Relaciones con la C.E.E.

Ponencias y comunicaciones:

"PROBLEMÁTICA FISCAL DE LAS INVERSIONES ESPAÑOLAS EN LOS MERCADOS DE VALORES EXTRANJEROS",
por Dª. Teresa Alonso

"CONTROL DE NO RESIDENTES",
por Dª. Magdalena Alvarez Arza

"ANÁLISIS JURIDICO-TRIBUTARIO DE LOS FONDOS DE PENSIONES",
por D. Julio Banacloche

"TRIBUTACIÓN DE LOS SISTEMAS DE ECONOMÍA SOCIAL",
por D. Gabriel Barceló Rico-Avelló

"LOS PODERES NORMATIVOS DEL BANCO DE ESPAÑA EN EL ORDENAMIENTO FINANCIERO",
por Dª. María de los Ángeles Bartolomé

"EL PAPEL DE LA PESETA ANTE EL SISTEMA MONETARIO EUROPEO Y EL TRATAMIENTO FISCAL DEL ECU EN LAS OPERACIONES CON DIVISAS",
por D. Domingo Carbajo Vasco

"EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LAS ENTIDADES DE CRÉDITO",
por D. Fernando Castromil Sánchez, D. Angel Serrano Gutiérrez y D. Carlos Vázquez Canales

"EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS PLANES Y FONDOS DE PENSIONES",
por D. Miguel Angel Collado Yurrita

"RÉGIMEN FISCAL DE LAS OPERACIONES S.W.A.P.",
por D. Enrique Fonseca Capdevila

"BONIFICACIONES FISCALES DE LAS OPERACIONES DE FINANCIACIÓN INTERNACIONAL",
por D. Joaquín García Carrera

"EL FUTURO DEL MERCADO DE DEUDA PÚBLICA EN ESPAÑA",
por D. Ignacio Garrido

"OBLIGACIONES CONVERTIBLES: ASPECTOS FISCALES",
por D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez y D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar

"LAS FUSIONES BANCARIAS. PERSPECTIVA FISCAL",
por D. Antonio González-Rosell López

"FISCALIDAD INTERNACIONAL. CONSIDERACIONES CRÍTICAS SOBRE LA LEGISLACIÓN INTERNA ESPAÑOLA",
por D. José Luis de Juan Peñalosa

"LAS FUSIONES EN LAS ENTIDADES BANCARIAS",
por D. Félix de Luis y D. Pedro Cadarso

"EL SEGURO Y LA INVERSIÓN",
por D. Félix Mansilla García

"EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL FUTURO",
por D. José Miguel Martínez Martínez

"PROBLEMÁTICA FISCAL DE LAS INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA",
por D. Ginés Navarro

"LOS NUEVOS INTERMEDIARIOS BURSÁTILES",
por D. Mario Pardo Carmona

"LA IMPOSICIÓN INDIRECTA SOBRE LA TRANSMISIÓN DE VALORES MOBILIARIOS",
por D. Jaime Parrondo Aymerich

"FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES DE 'LEASING' ",
por D. Jorge J. Pereira Rodríguez

"LA INSPECCIÓN FINANCIERA ANTE LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES",
por D. Gerardo Pérez Rodilla

"TRES AÑOS DE LA LEY DE ACTIVOS FINANCIEROS",
por D. Eduardo Ramírez Medina

"LA ALUSIÓN MEDIANTE SOCIEDADES A LA LEY DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES",
por D. Guillermo Ruiz Zapatero

"EL RATING SOBRE LAS EMISIONES DE DEUDA. LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL",
por D. Juan Carlos Ureta Domingo y D. Carlos de Orduña Chouraki

"FISCALIDAD DE PLANES Y FONDOS DE PENSIONES",
por D. Dionisio Usano

"LA INFORMACIÓN FISCAL SOBRE LOS ACTIVOS FINANCIEROS",
por D. Francisco Valencia Alonso

"OPACIDAD FISCAL DE LOS MERCADOS FINANCIEROS",
por D. J. Velasco Plaza

Sesión de clausura:
Intervención de D. Miguel Cruz Amorós, Presidente de la Fundación

Intervención de D. Enrique Martínez Robles, Subsecretario del Ministerio de Economía y Hacienda.

XXXVII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: pasado, presente y futuro del tributo)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 16 al 18 de octubre de 1989

SUMARIO

Sesión de apertura:
"LOS PROBLEMAS ACTUALES DEL I.R.R.F. EN ESPAÑA",
por D. Miguel A. Lasheras Merino, Director del Instituto de Estudios Fiscales

Coloquios:

Primera sesión: Balance de la aplicación de I.R.P.F.: necesidad de una reforma
Moderador: D. Jaime Gaiteiro Fortes, Secretario General de Hacienda

Coloquiantes:
"EL DISEÑO ORIGINAL DE LA REFORMA DEL 77",
por D. Alfonso Gota Losada, Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central

"LA EVOLUCION NORMATIVA POSTERIOR Y LAS REFORMAS PENDIENTES",
por D. Julio Banacloche Pérez, Abogado

"GRADO DE CUMPLIMIENTO DEL IMPUESTO",
por D. Manuel Bravo Paiva, Director General de Inspección Financiera y Tributaria

"VALORACION DE LA APLICACION DEL IMPUESTO (período 1979-1987)",
por D. Ignacio Ferrari Herrero, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

Comunicaciones:
"LA EXENCION DE LAS FUNDACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Mario Pardo Carmona

"LA EVOLUCION DE LOS GASTOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS",
por Dª. Mª. Carmen Revilla Pedraza

"PROBLEMATICA FISCAL DE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE EN EL AMBITO DE LOS RENDIMIENTOS DE TRABAJO",
por D. Bernardo Vidal Martí, Inspector de Finanzas del Estado

Segunda sesión: La sentencia del Tribunal Constitucional y la normativa de adaptación.
Moderador: D. Enrique Martínez Robles, Subsecretario del Ministerio de Economía y Hacienda

Coloquiantes:
"EL MARCO DE LA ADAPTACIÓN",
por D. Miguel Cruz Amorós, Director General de Tributos

"DECLARACIÓN SEPARADA DE LOS CÓNYUGES",
por D. José Ramón Domínguez Rodicio, Subdirector General del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

"ANÁLISIS DEL RÉGIMEN TRANSITORIO",
por D. Abelardo Delgado Pacheco, Director del Gabinete Técnico, Secretaría General de Hacienda

"REFLEXIONES SOBRE LA NORMATIVA DE ADAPTACIÓN",
por D. Javier Lasarte Álvarez, Catedrático de Derecho Financiero

Comunicaciones:
"LAS RELACIONES ENTRE LOS ORDENAMIENTOS CIVIL Y TRIBUTARIO EN LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS",
por Dª. Carmen Botella García-Lastra, Inspectora de Finanzas del Estado

"EL RÉGIMEN DE LA SOCIEDAD LEGAL DE GANANCIALES Y LA TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS",
por D. Ramón Cantón Góngora, Inspector de Finanzas del Estado

"LAS RELACIONES PATRIMONIALES DE LOS CÓNYUGES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO VIGENTE",
por D. Raúl Junquera

"UNA VUELTA ALREDEDOR DEL I.R.P.F.: REGULACIÓN EXÓGENA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA",
por **D. Ginés Navarro Fernández**, Inspector de Finanzas del Estado

Tercera sesión: El diseño de un nuevo Impuesto Sobre la Renta
Moderador: **D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez**, Secretario General de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Coloquiantes:
"LAS MODIFICACIONES FUTURAS DEL I.R.P.F. ESPAÑOL EN EL MARCO DE LAS REFORMAS FISCALES DE LA O.C.D.E.",
por **D. Domingo Carbajo Vasco**, Subdirector General de Política Tributaria

"EL DISEÑO DE UN NUEVO IMPUESTO SOBRE LA RENTA: GRAVAMEN DE LAS RENTAS DE CAPITAL Y DE LAS PLUSVALIAS (ARMONIZACIÓN, INTERNACIONALIZACIÓN, LIBERTAD DE CIRCULACIÓN)",
por **D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar**, Abogado

"GRAVAMEN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES",
por **D. Salvador Colmenar Valdés**, Abogado

Comunicaciones:
"EL GRAVAMEN DE LAS PLUSVALIAS EN ESPAÑA A LA LUZ DE LAS REFORMAS EN LOS PAISES DE LA O.C.D.E.",
por **Dª. Felisa Carbajo Vasco**

"INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN: SU EFECTIVIDAD COMO INSTRUMENTO DE LA POLÍTICA ECONÓMICA Y SU LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL",
por **D. J. Angel Esteban Paúl**, Inspector de Finanzas del Estado

"EL RESIDENTE EN EL EXTRANJERO, SOCIO DE UNA SOCIEDAD ESPAÑOLA TRANSPARENTE",
por **D. José Luis de Juan Peñalosa**, Abogado, Inspector de Finanzas (excedente)

"LA DEFINICIÓN FISCAL DEL BENEFICIO EMPRESARIAL: CONSIDERACIONES CRÍTICAS",
por **D. José Antonio López-Santacruz Montes**, Inspector de Finanzas del Estado

Conferencia de clausura:
"FISCALIDAD Y POLÍTICA TRIBUTARIA: BALANCE DE UN PERIODO (1966-1989) Y APUNTES PARA EL FUTURO",
por **D. José Borrell Fontelles**, Secretario de Estado de Hacienda

XXXVIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El Sistema Tributario de los años noventa)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 22 al 25 de octubre de 1990

SUMARIO

Presentación, por D. Salvador Villanueva Segura, Presidente del Consejo de Estudios de la Fundación

"LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1977. OBJETIVOS, VALORACIÓN Y RESULTADOS",
por D. Julio Banacloche Pérez, Inspector Técnico Fiscal del Estado. Inspector de los Servicios del Ministerio (excedente)

"LAS REFORMAS FISCALES EN ESPAÑA",
por D. Ignacio Zurdo Ruiz-Ayúcar

"LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN PERSONAL: BALANCE DE RESULTADOS",
por D. Domingo Carbajo Vasco

"EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS",
por D. José Manuel Tejerizo López

"LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL",
por D. Narciso Amorós Dorda

"LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES",
por D. Eduardo Sanz Gadea

"EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LOS AÑOS NOVENTA: LOS IMPUESTOS ESPECIALES",
por D. Juan José Escobar Lasala, Inspector de Finanzas del Estado

"LAS TASAS: DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LA LEY DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS",
por D. Miguel Angel Collado Yurrita

"LOS RECURSOS TRIBUTARIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS",
por D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez, D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar y D. Ignacio Zurdo Ruiz-Ayúcar, socios de "Zurdo y Giménez-Reyna, Consultores"

"LOS RECURSOS TRIBUTARIOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES",
por D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez, D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar y D. Ignacio Zurdo Ruiz-Ayúcar, Socios de "Zurdo y Giménez-Reyna, Consultores"

"EL MERCADO ÚNICO EUROPEO Y EL AJUSTE DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL (LA FISCALIDAD EUROPEA DEL CAPITAL)",
por D. Luis Fernández Briones

"LA ABOLICION DE FRONTERAS FISCALES",
por D. Eduardo Abril Abadín, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

"LOS INSTRUMENTOS FISCALES AL SERVICIO DE LA POLÍTICA DE MEDIO AMBIENTE",
por Dª. Carmen Botella García-Lastra, Inspectora de Finanzas del Estado

"LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN EL HORIZONTE DEL MERCADO ÚNICO",
por D. Manuel Bravo Paiva

"LA ASESORÍA FISCAL Y LA AUDITORIA DE CUENTAS",
por D. Francisco de Quinto Zumárraga

"LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL",
por D. Jaime Sanmartín Fernández

"LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA",
por D. Jaime Parrondo Aymerich

"EL NUEVO IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO",
por D. Antonio González-Rossell López

"LOS PROYECTOS DE LEY DE REFORMA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO",
por D. Jaime Basanta de la Peña

Palabras de clausura, por D. Jaime Gaiteiro Fortes, Secretario General de Hacienda.

XXXIX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El Mercado Único y las perspectivas fiscales para 1993)

Celebrada en Madrid (en el Instituto de Estudios Fiscales) durante los días 5 al 7 de noviembre de 1991

SUMARIO

Presentación, por D. Salvador Villanueva Segura, Presidente del Consejo de Estudios de la Fundación

1. LA ABOLICIÓN DE LAS FRONTERAS FISCALES

"LA ABOLICIÓN DE LOS CONTROLES ADUANEROS",
por D. Alberto Oyarzábal Lecuona, Comisión de las Comunidades Europeas

"RÉGIMEN TRANSITORIO DEL IMPUESTO SOBRE El VALOR AÑADIDO",
por D. José Antonio Serrano Sobrado, Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo

"ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES",
por D. Francisco Solana Villamor, Subdirector General de Impuestos Especiales

"EL FUTURO DE LAS ACTUACIONES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN EL MERCADO UNICO EUROPEO",
por D. Gerardo Pérez Rodilla, Inspector de Finanzas del Estado

"LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL MERCADO ÚNICO EUROPEO",
por D. Francisco Valencia Alonso, Inspector de Finanzas del Estado

"EL CONTROL FISCAL DE LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES. LA EXPERIENCIA DE LOS ESTADOS UNIDOS",
por Dª. María Antonia Cavestany Manzanedo

2. CIRCULACIÓN DE CAPITALES Y FISCALIDAD EN EL MERCADO ÚNICO

"CONTROL DE INVERSIONES Y CIRCULACIÓN DE CAPITALES",
por D. Fernando Eguidazu Palacios, Director General de Transacciones Exteriores

"LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES Y TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES",
por **D. Luis Fernández Briones**, 'Briones y Asociados"

"IMPUESTOS INDIRECTOS Y MERCADO ÚNICO",
por **D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar**

"IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y MERCADO ÚNICO",
por **D. José Antonio López-Santacruz Montes**, Inspector de Finanzas del Estado

3. LOS REGÍMENES ESPECIALES ANTE EL MERCADO ÚNICO

"REGÍMENES ESPECIALES DEL PAÍS VASCO Y NAVARRA",
por **D. Eugenio Simón Acosta**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Navarra

"LA ARMONIZACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO FORAL EN LA JURISPRUDENCIA",
por **D. José María Serena Puig**, Inspector de Finanzas del Estado, Inspector Regional Financiero y Tributario de Navarra y del País Vasco

"CANARIAS Y LA UNIÓN ADUANERA",
por **D. Antonio Morillo Méndez**, Delegado Especial de Hacienda de Canarias

"REGÍMENES ESPECIALES DE CEUTA Y MELILLA",
por **D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar**, Abogado. Inspector de Finanzas del Estado (excedente), Socio de "Zurdo y Giménez-Reyna, Consultores"

"EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CEUTA Y MELILLA",
por **D. Ignacio Zurdo y Ruiz-Ayúcar**, **D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez** y **D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar**, Abogados, Socios de "Zurdo y Giménez-Reyna, Consultores"

4. LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN DE LAS OPERACIONES DE PEQUEÑAS EMPRESAS

"MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA SINGULAR",
por **D. Manuel Bravo Paiva**, Inspector de Finanzas del Estado

"TRES CUESTIONES SOBRE LA NUEVA REGULACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS EN EL EJERCICIO DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES POR PERSONAS FÍSICAS",
por **D. Jesús del Paso Bengoa**, Inspector de Finanzas del Estado

"LA REFORMA DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA",
por **D. Roberto Serrano López**, Inspector de Finanzas del Estado

Palabras de clausura, por **D. Antonio Zabalza Martí**, Secretario de Estado de Hacienda.

XL SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades)

Celebrada en Madrid durante los días 16 al 19 de noviembre de 1992

SUMARIO

Presentación: "CUARENTA SEMANAS DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO"
por D. Félix de Luis y Díaz Monasterio Guren, Abogado. Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

Ponencia general: "LOS REGÍMENES ESPECIALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES"
por D. Eduardo Sanz Gadea, Subdirector General de Impuestos sobre las Personas jurídicas

Primer coloquio: "FUSIONES, ESCISIONES Y AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO"
Moderadora: Dª. Rosa Rodríguez Moreno

"INTERRELACIONES ENTRE LOS ASPECTOS MERCANTILES Y FISCALES DEL PROCESO DE FUSIÓN DE SOCIEDADES Y FIGURAS AFINES"
por D. Salvador Colmenar Valdés, Abogado. Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

"ASPECTOS CONTABLES DE LA CONCENTRACIÓN DE EMPRESAS"
por D. Rafael Corona Martín, Abogado. Catedrático de la U.A.M

"RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES"
por D. José Antonio López-Santacruz Montes, Subdirector General Adjunto de impuestos sobre las Personas jurídicas

"AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO"
por D. Enrique Piñel López, Asesor jurídico. Asociación Española de Banca Privada

"FUSIÓN Y ESCISIÓN DE EMPRESAS"
por D. Francisco Blázquez Ortiz, Economista-Auditor, Asesor Fiscal
D. Rafael Noguero Galilea, Economista
y Dª. Yolanda Zabala Martínez, Economista

Segundo coloquio: "ENTIDADES NO LUCRATIVAS, PATROCINIO Y MECENAZGO"
Moderador: D. Francisco Guijarro Arrizabalaga

"RÉGIMEN FISCAL ACTUAL. ANÁLISIS CRÍTICO"
por D. Eduardo Abril Abadín, Director General de Tributos

"VALORACIÓN DE LA REFORMA DEL RÉGIMEN FISCAL DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS"
por D. José Luis Pérez de Ayala, Catedrático de Hacienda Pública

"MECENAZGO Y FISCALIDAD"
por D. José Núñez y Núñez, Vocal Asesor, Ministerio de Cultura

"LAS FUNDACIONES DE EMPRESA"
por D. Miguel Ángel Cabra de Luna, Director del Gabinete Técnico de la Secretaría General para la Seguridad Social

"NOTAS CRÍTICAS AL PROYECTO DE LEY DE MECENAZGO CULTURAL"
por D. Francisco Javier Martín Fernández, Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Córdoba

"APUNTES SOBRE EL ACTUAL RÉGIMEN FISCAL DE LAS FUNDACIONES Y SU FUTURO"
por **D. José Antonio del Campo Arballo**, Abogado

"ASPECTOS FISCALES DE LA LEY DE FUNDACIONES"
por **D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez, D. Ignacio Zurdo Ruiz-Ayúcar y D. Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar**, Socios de "Zurdo y Giménez-Reyna", Consultores

"FISCALIDAD DE LAS COOPERATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES"
por **D. José Manuel Tejerizo López**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Tercer coloquio: "LA TRANSPARENCIA FISCAL"
Moderador: **D. Alfonso Gota Losada**

"LAS SOCIEDADES DE CARTERA Y LAS CADENAS DE SOCIEDADES TRANSPARENTES"
por **D. Ramón Falcón y Tella**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

"LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL"
por **Dª. Carmen Botella García-Lastra**, Inspectora de Finanzas del Estado

"TRANSPARENCIA FISCAL Y NO RESIDENTES"
por **D. Emilio Albi Ibáñez**, Catedrático de Hacienda Pública, Universidad Complutense de Madrid y Presidente de "Albi, Sánchez y Asociados"

"LA OPCIÓN POR EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA: UN ALEGATO EN SU DEFENSA"
por **D. Javier Berruguete Revuelta**, Director del Servicio de Información Fiscal, Confederación Española de Organizaciones Empresariales

"TRANSPARENCIA FISCAL: ASPECTOS TRIBUTARIOS Y CONTABLES"
por **D. Ángel Luis González García**, Economista. Inspector Financiero y Tributario (excedente)

Clausura, por **D. José María Álvarez del Manzano y López del Hierro**, Alcalde de Madrid.

XLI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Los nuevos Entes Públicos)

Celebrada en Madrid durante los días 24 al 26 de enero de 1994

SUMARIO

Primer coloquio: "Las nuevas formas de personificación de los Entes Públicos"

"LAS NUEVAS FORMAS DE PERSONIFICACIÓN DE LOS ENTES PÚBLICOS: SU DIMENSIÓN INSTITUCIONAL Y JURIDICA EN EL DERECHO COMPARADO"
por D. Claro José Fernández-Carnicero y González, Letrado de las Cortes Generales

"LAS NUEVAS FORMAS DE PERSONIFICACIÓN DE LOS ENTES PÚBLICOS: EXPERIENCIAS EN LA ADMINISTRACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA"
por D. Santiago García Izquierdo, Inspector de Finanzas del Estado

Segundo coloquio: "La aplicación de los Tributos y la Agencia Tributaria"

"LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS"
por D. Felipe Alonso Fernández, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

"LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO SERVICIO PÚBLICO"
por D. Ángel Bizcarrondo Ibáñez, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

"LA AGENCIA Y LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS"
por D. Alfonso Mantero Sáenz, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

"COLABORACIÓN ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ESTATAL Y AUTONÓMICA: EXPERIENCIAS Y PERSPECTIVAS"
por Dª. Virginia Verger Casasnovas, Inspectora de Finanzas del Estado

Tercer coloquio: "La Agencia Estatal de Administración Tributaria"

"LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"
por D. Fernando Díaz Yubero, Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT

"LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS AL SERVICIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"
por D. Francisco Valencia Alonso, Inspector de Finanzas del Estado

"LA MEJORA EN LAS RELACIONES ADMINISTRACIÓN-ADMINISTRADO"
por Dª. Ana Naveira Naveira, Inspectora de Finanzas del Estado

"LA INTEGRACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA EN LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"
por D. Joaquín Bobillo Fresco, Inspector de Finanzas del Estado

Sesión de clausura
por D. Enrique Martínez Robles, Secretario de Estado de Hacienda.

XLII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Delito fiscal e infracciones y sanciones tributarias)

Celebrada en Madrid durante los días 4 al 6 de octubre de 1994, en el salón de actos de la Cámara de Comercio e Industria de Madrid

SUMARIO

1ª sesión: "DELITO FISCAL"

Ponentes:

D. Enrique Bacigalupo Zapater.

D. Jesús Bermejo Ramos, Jefe de la unidad de represión del fraude fiscal (AEAT)

D. Manuel Dolz, Fiscal de la Audiencia de Lleida

D. Miguel Moreiras Caballero, Magistrado Juez de la Audiencia Nacional

D. José J. Perulles, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Moderador: D. Eduardo Abril Abadín, Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda

2ª sesión: "TIPOLOGÍA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS"

Ponentes:

D. Antonio Laquidain Hergueta

Dª. Isabel Espejo Poyato, Instituto de Estudios Fiscales

D. Rafael Fernández Montalvo, Vocal del Consejo General del Poder Judicial

Dª. Carmen Botella García-Lastra, Subdirectora General de Tributos

Moderador: D. Julio Banacloche Pérez, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

3ª sesión: "EL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES"

Ponentes:

D. Alfonso Gota Losada

D. Antonio Ortega Gómez, Ernst & Young

D. Jorge Buireu Guarro, Inspector de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda

D. José María González González, Jefe de Equipo O.N.I.

D. Eduardo Sanz Gadea, Subdirector General de Impuestos sobre Personas Jurídicas

Moderador: D. Juan Antonio Garde Roca, Director General del Instituto de Estudios Fiscales

4ª sesión: "GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS"

Ponentes:

D. Fernando Pérez-Royo

Dª. Mª. Teresa Querol García, Jefe de la Oficina Técnica de la O.N.I.

D. Joaquín del Pozo López, Inspector de los Servicios. Ministerio de Economía y Hacienda

D. Emilio Pujalte Clariana, Magistrado

Moderador: D. Miguel Cruz Amorós, Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Sesión de clausura: D. Pedro Solbes Mira, Ministro de Economía y Hacienda

XLIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(La nueva ley General Tributaria)

Celebrada en Madrid durante los días 14 al 16 de noviembre de 1995, en el salón de actos de la Cámara de Comercio e Industria de Madrid

SUMARIO

1ª sesión: "Derechos y garantías del contribuyente ante la Administración Tributaria"

Ponencias:

"EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE Y LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA"

"INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS"

"LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA"

"INFRACCIONES Y SANCIONES"

Ponentes:

Moderador: D. Manuel Marín Arias, Letrado de las Cortes Generales

D. Julio Banacloche Pérez, Inspector de Finanzas del Estado (excedente), Asesor Fiscal

D. Abelardo Delgado Pacheco, Inspector de Finanzas del Estado (excedente), Abogado de "Baker & Mackenzie"

D. José Díaz Delgado, Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

D. Javier Lasarte Álvarez, Catedrático de Derecho Financiero de la Universidad de Sevilla

2ª sesión: "Asesoramiento Fiscal"

Ponencias:

"ACCESO A LA PROFESIÓN DE ASESOR FISCAL Y SUS REGLAS DE DEONTOLOGÍA PROFESIONAL"

"RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL"

"EL PAPEL DE LOS DESPACHOS COLECTIVOS. FIRMAS INTERNACIONALES"

"AUDITORÍA DE CUENTAS E INSPECCIÓN TRIBUTARIA"

Ponentes:

Moderador: D. Juan Antonio Garde Roca, Director del Instituto de Estudios Fiscales

D. Alfonso Mantero Saenz, Presidente de la Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario

D. Cipriano Muñoz Baños, Inspector de Finanzas del Estado

D. Ángel L. Linares Martínez, Socio director de "Coopers & Lybrand"

D. Emilio Cuatrecasas Figueras, Socio Director General de "Cuatrecasas Abogados"

3ª sesión: "Procedimientos tributarios"

Ponencias:

"PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA"

"PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA"

"PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA"

"PROCEDIMIENTO SANCIONADOR"

Ponentes:

Moderador: D. Carlos García de Vinuesa, Delegado Especial de la AEAT de Madrid

D. Narciso Amorós Dorda, Inspector de Finanzas del Estado (excedente). Abogado

D. Víctor Morena Roy, Inspector de Finanzas del Estado

D. Luis Pedroche y Rojo, Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

D. José María Peña Garbin, Inspector de Finanzas del Estado

4ª sesión: "Defensa de los Derechos del Contribuyente: Reclamaciones y Recursos"

Ponencias:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS. ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS"

"RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS"

"CONTROL JURISDICCIONAL DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA"

Ponentes:

Moderador: D. Miguel Cruz Amorós, Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

D. Miguel Fernández de Quincoces Benjumea, Abogado del Estado. Presidente del TEAR de Andalucía

D. Enrique Fonseca Capdevila, Socio de "J & A Garrigues"

D. Alfonso Sabán Godoy, Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sesión de clausura presidida por D. Alvaro Rodríguez Bereijo, Presidente del Tribunal Constitucional.

XLIV SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El Impuesto sobre Sociedades)

Celebrada en Madrid durante los días 19 al 21 de noviembre de 1996, en el salón de actos de la Cámara de Comercio e Industria de Madrid

SUMARIO

1ª jornada:

Inauguración oficial: Ilmo. Sr. **D. Jesús Bermejo Ramos**. Director de la AEAT.

"Normas fiscales y reglas contables en la aplicación del Impuesto"
1. La determinación del resultado contable y su comprobación por la Administración Tributaria.
2. El principio de inscripción contable y los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos
3. Ajustes Fiscales del resultado contable.

Moderador: **D. Eduardo Abril Abadín**. Director General de Tributos.

Ponentes:
D. Alfonso Gota Losada. Magistrado del Tribunal Supremo, Ex Director General de Tributos
D. César Rodríguez Ramos. Socio Director de Price Waterhouse.
D Francisco Arnau Zoroa. Inspector de Finanzas del Estado, Inspector Nacional.

2ª jornada:

"La regularización de balances y la inspección del Impuesto"
1. La regularización de Balances.
2. La Inspección del Impuesto.

Moderador: **D. Salvador Villanueva Segura**. Presidente del Consejo de Estudios de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

Ponentes:
D. Ignacio Ucelay Sanz. Inspector de Finanzas del Estado.
D. Antonio Calvo Bailo, Inspector de Finanzas del Estado.

"Las Reglas Especiales de Valoración"
1. Las reglas especiales de valoración en la determinación de la base imponible.
2. Las operaciones vinculadas.
3. El diferimiento del impuesto sobre Sociedades.
4. El tratamiento fiscal de las pérdidas.

Moderadora: **Dª. Pilar Valiente Calvo**, Directora del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Ponentes:
D. Eduardo Sanz Gadea, Subdirector General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas.
D. Luis Fernández Briones, Socio del Bufete Briones, Alonso y Martín.
Dª. Isabel Espejo Poyato, Inspectora de Finanzas del Estado, Inspectora Nacional.
D. Jesús Quintas Bermúdez, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

3ª jornada:

"La internacionalización del Impuesto sobre Sociedades"
1. Aplicación internacional del Impuesto.
2. Transparencia Fiscal interna e internacional.
3. Eliminación de la doble imposición.

Moderador: D. Enrique Gimenez-Reyna Rodríguez, Director General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

Ponentes:
D. Miguel Cruz Amorós, Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.
D. Estanislao Rodríguez-Ponga Salamanca, Asesor Fiscal del BBV. Inspector de Finanzas del Estado (excedente).
D. Juan López Rodríguez, Inspector de Finanzas del Estado, Dirección General de Tributos.

Clausura: Excmo. Sr. D. Juan Costa Climent, Secretario de Estado de Hacienda.

XLV SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(La reforma del I.R.P.F. en el marco de la Unión Europea)

Celebrada en Madrid durante los días 25 al 27 de noviembre de 1997, en el salón de actos de la Cámara de Comercio e Industria de Madrid

SUMARIO

1ª jornada:

Inauguración: D. Enrique Giménez-Reyna, Director General de Tributos

Ponencias:

Moderador: D. Enrique Giménez-Reyna

"EL IRPF EN LA UNIÓN EUROPEA. PERSPECTIVAS DE ARMONIZACIÓN"
Por D. Manuel Lagares Calvo, Catedrático de la Universidad de Alcalá de Henares

"PROGRESIVIDAD Y TARIFA DEL IMPUESTO: COMPETENCIA FISCAL, INCENTIVOS Y EQUIDAD"
Por D. José Manuel González Páramo, Catedrático de la Universidad Complutense

"LA CONSIDERACIÓN DE LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES: LA TRIBUTACIÓN DE LA FAMILIA Y LA PERSONALIZACIÓN DEL IMPUESTO"
Por D. Eugenio Simón Acosta, Catedrático de la Universidad de Navarra

2ª jornada: Coloquio sobre "Precios de transferencia"

Ponencias:

Moderador: D. Miguel Cruz Amorós, Inspector de Finanzas del Estado (excedente), Presidente de la Fundación

"TRIBUTACIÓN DE LOS PAGOS POR SERVICIOS"
Por D. Nestor Carmona Fernández, Inspector de Finanzas del Estado

"ACUERDOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA"
Por D. Gerardo Pérez Rodilla, Inspector de Finanzas del Estado

"APLICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL EUROPEO"
Por D. Estanislao Rodríguez Ponga, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

Coloquio sobre "Empleo, ahorro e inversión en el Impuesto sobre la Renta"

Ponencias:

Moderador: D. Claro Fernández-Carnicero, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

"TRATAMIENTO DEL EMPLEO EN EL IMPUESTO"
por D. José Luis Malo de Molina Martín-Montalvo, Director General del Banco de España

"LA FISCALIDAD DEL AHORRO"
por D. Ramón Ferraz Ricarte, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

"LA INVERSIÓN ANTE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"
por D. Eugenio Domingo Solans, Consejero del Banco de España

3ª jornada: "La gestión del Impuesto sobre la Renta"

Ponencias:

Moderador: D. Julio Banacloche, Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

"PROBLEMAS ACTUALES EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO"
Por D. Heribert Padrol Munté, Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT

"LA INTERVENCIÓN TERRITORIAL EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO"
Por D. Javier Lasarte Álvarez, Catedrático de la Universidad de Sevilla

"LA POSICIÓN JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"
Ponente designado por la Cámara de Comercio e Industria de Madrid

Clausura: D. José Aurelio García Martín, Director de la AEAT.

XLVI SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(El Estatuto del Contribuyente, realidad y perspectivas)

Celebrada en Madrid durante los días 18 al 20 de mayo de 1999

SUMARIO

1ª sesión: "Estatuto del Contribuyente y Administración tributaria"

Conferencia Inaugural:
"LOS RETOS DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE LA LEY 1/1998"
por D. Ignacio Ruiz-Jarabo Colomer, Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Ponencias mesa redonda:
Moderador: D. Jesús Bermejo Ramos, Director del Instituto de Estudios Fiscales

"EL SIGNIFICADO DE LA LEY 1/1998, DE 26 DE FEBRERO, DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES, EN LA EVOLUCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL"
Por **D. Luis Cazorla Prieto**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado.

"LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS ANTE EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE"
Por **D. José Manuel de Luis Esteban**, Director General de Tributos de Castilla y León

"LA EXPERIENCIA DEL CONSEJO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE
Por **D. Javier Lasarte Álvarez**, Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente

2ª sesión: **"Estatuto del Contribuyente y procedimiento inspector"**

Ponencias mesa redonda:
Moderador: **D. Heribert Padrol Munté**, Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT

"SEPARACIÓN Y RELACIONES ENTRE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y PROCEDIMIENTO SANCIONADOR"
Por **D. Felipe Alonso Fernández**, Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

"CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN EN LAS ACTUACIONES INSPECTORAS"
Por **D. Alfonso Sabán Godoy**, Magistrado del Tribunal Supremo de Justicia de Madrid

"ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE Y ACTAS DE INSPECCIÓN"
Por **Dª. Clara Mª. Jiménez Jiménez**, Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica.

3ª sesión: **"Derechos y Garantías del Contribuyente y potestades de la Administración Tributaria"**

Ponencias mesa redonda:
Moderador: **D. Rafael Barrio de Penagos**, Presidente de A.P.I.F.E.

"EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE DESDE LA PERSPECTIVA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA"
Por **D. Pedro Gollonet Carnicero**, Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Andalucía

"EL EQUILIBRIO ENTRE LA POSICIÓN JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN Y LA POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE"
Por **D. Gabriel Casado Ollero**, Catedrático de Derecho Financiero

"EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA"
Por **D. Rafael Fernández Montalvo**, Magistrado del Tribunal Supremo

"EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE DESDE LA PERSPECTIVA DEL ASESOR FISCAL"
por **D. Miguel Cruz Amorós**, Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

4ª sesión: **"Desarrollos normativos del Estatuto del Contribuyente"**

Ponencias mesa redonda:
Moderador, **D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez**, Director General de Tributos

"LA REFORMA DEL REGLAMENTO GENERAL DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS"
Por **Dª. Carmen Botella García-Lastra**, Subdirectora General de Tributos.

"EJECUTIVIDAD, SUSPENSIÓN Y MEDIDAS CAUTELARES"
Por **D. José Díaz Delgado**, Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Valencia

"REEMBOLSO DE COSTES DE GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS"
Por **D. Juan Beceiro Mosquera**, Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

XLVII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Los Impuestos en el siglo XXI)

Celebrada en Madrid durante los días 14 al 16 de noviembre de 2000, en el salón de actos de la Cámara de Comercio e Industria de Madrid

SUMARIO

1ª sesión: **"El proceso de globalización y sus efectos en la Hacienda Pública"**

Conferencia inaugural:
"LOS EFECTOS DEL PROCESO DE GLOBALIZACIÓN EN AL HACIENDA PÚBLICA"
Por **D. Juan José Rubio Guerrero**, Director del Instituto de Estudios Fiscales

Ponencias mesa redonda:
"LA INFLUENCIA DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA"
Por **Dª. Marta Villar Ezcurra**, Profesora agregada de la Universidad San Pablo - CEU

"LA INCIDENCIA DE LOS PARAÍSOS FISCALES Y DE LOS RE´GIMENES FISCALES DE COMPETENCIA DESLEAL"
Por **D. Fernando Velayos Jiménez**, Subdirector General de Relaciones Fiscales Internacionales

"REACCIÓN DE LA EMPRESA ANTE LA GLOBALIZACIÓN
Por **D. Luis Briones Fernández**, Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

2ª sesión: **"La modernización de la Administración tributaria ante las nuevas tecnologías"**

Ponencias mesa redonda:
"TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO"
Por **D. Domingo Carbajo Vasco**, Vocal Asesor del Instituto de Estudios Fiscales

"LA UTILIZACIÓN DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO"
Por **D. Santiago Segarra Tormo**, Director del Departamento de Informática Tributaria de la AEAT

"LA COLABORACIÓN ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS"
Por **D. Salvador Ruiz Gallup**, Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT

3ª sesión: **"Los nuevos retos de la imposición directa"**

Ponencias mesa redonda:
"LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES"
Por **D. Luis López-Tello Díaz-Aguado**, Subdirector General de Impuestos sobre Personas Jurídicas

"LA EVOLUCIÓN DEL I.R.P.F."
Por **D. Teodoro Cordón Ezquerro**, Subdirector General de Impuestos sobre Personas Físicas

"EL TRATAMIENTO DE LAS GANANCIAS DEL CAPITAL (Intereses y plusvalías)
Por **D. Javier Martín Fernández**, Profesor Titular de la Universidad Complutense

4ª sesión: **"La evolución de la imposición indirecta en el nuevo siglo"**

Ponencias mesa redonda:
"LA ACTUALIZACIÓN DEL I.V.A."
Por **Dª. Pilar Salinas Cano de Santayana**, Abogada. Asociada de Landwell

"LA IMPORTANCIA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES"
Por **D. Juan José Escobar Lasala**, Subdirector General de Impuestos Especiales

"LOS NUEVOS IMPUESTOS SOBRE EL MEDIO AMBIENTE
Por **D. Pedro Herrera Molina**, Profesor Titular de la Universidad Complutense

XLVIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(Política Tributaria y Fiscalidad Internacional)

Celebrada durante los días 5 al 8 de noviembre de 2001 en Madrid

SUMARIO

1ª jornada: TENDENCIAS EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Conferencia:
"EVOLUCIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL EN ESPAÑA Y CAMBIOS ECONÓMICOS"
Por **D. Estanislao Rodríguez-Ponga y Salamanca**, Secretario de Estado de Hacienda

Ponencia mesa redonda:
"TENDENCIAS INTERNACIONALES DE LA FISCALIDAD"
Por **D. Emilio Albi Ibáñez**, Catedrático de Hacienda Pública y Sistema fiscal español - Universidad Complutense de Madrid

Ponencia mesa redonda:
"LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DE ARMONIZACIÓN DEL AHORRO"
Por **D. Francisco Delmas González**, Subdirector General de Operaciones Financieras - Dirección General de Tributos.

Ponencia mesa redonda:
"LOS CÓDIGOS DE CONDUCTA Y LA COMPETENCIA FISCAL"
Por **D. Eduardo García Espinar**, Socio de Garrigues & Andersen

2ª jornada: FISCALIDAD DE NO RESIDENTES

Conferencia:
"VALORACIÓN DE LA FISCALIDAD DEL NO RESIDENTE"
Por **D. Eduardo Sanfrutos**, socio de Ersnt & Young

Ponencia mesa redonda:
"LA PROBLEMÁTICA FISCAL DE LOS CÁNONES Y EL KNOW-HOW"
Por **D. Nestor Carmona Fernández**, Jefe Equipo ONI.

Ponencia mesa redonda:
"CUESTIONES RELEVANTES SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL"
Por D. Fernando Serrano Antón, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario - Universidad Complutense de Madrid.

Ponencia mesa redonda:
"LA PROBLEMÁTICA ACTUAL DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE"
Por D. José Antonio Bustos Buiza, Subdirector General Adjunto Fiscalidad no Residentes - Dirección General de Tributos.

3ª jornada: FISCALIDAD DE LAS INVERSIONES ESPAÑOLAS EN EL EXTRANJERO

Conferencia:
"VALORACIÓN DE LA FISCALIDAD DE LAS INVERSIONES ESPAÑOLAS EN EL EXTERIOR"
Por D. Miguel Cruz Amorós, Socio-Director de Landwell

Ponencia mesa redonda:
"MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN"
Por D. Rafael Cosin Ochaita, Subdirector General de Personas Jurídicas - dirección General de Tributos.

Ponencia mesa redonda:
"ENTIDADES HOLDING"
Por D. Luis López-Tello, Director Área Fiscal. Repsol

Ponencia mesa redonda:
"LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL"
Por D. Eduardo Sanz Gadea, inspector Adjunto al Jefe de la ONI.

4ª jornada: CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Conferencia:
"NUEVAS TENDENCIAS EN LA NEGOCIACIÓN DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA"
Por D. Fernando Velayos Jiménez, Subdirector General Tributación de no Residentes - Dirección General de Tributos

Ponencia mesa redonda:
"CONVENIOS Y DERECHO COMUNITARIO"
Por D. José Manuel Calderón Carrero, Profesor Titular de Derecho Financiero - Universidad de A Coruña.

Ponencia mesa redonda:
"INSTRUMENTOS DE ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN (IMPUESTOS DIRECTOS E IVA)"
Por Dª. Dolores Bustamante Esquivias, Jefa de Equipo - Oficina Nacional de Investigación del Fraude.

Ponencia mesa redonda:
"UTILIZACIÓN ABUSIVA DE LOS CONVENIOS"
Por D. Abelardo Delgado Pacheco, Abogado, Socio de Garrigues & Andersen.

ANEXO
"PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN EN UNA UNIÓN ECONÓMICA"
Por su gran interés, queda unida al conjunto de Ponencias que integran la XLVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero la presentada por D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez en el Séptimo Congreso

Tributario, organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Buenos Aires, celebrado en San Martín de los Andes (Argentina), en el mes de septiembre de 1999. Dicha Ponencia se ocupa de las Uniones Económicas y más concretamente de las "cuestiones impositivas que se suscitan en la creación de una realidad de este tipo", según palabras del autor. La citada Ponencia, que no ha sido publicada hasta el presente, constituye en opinión de la Fundación un complemento oportuno de los estudios que con posterioridad se llevaran a cabo en el curso de la Semana celebrada en el año 2001 que trató de "Política Tributaria y Fiscalidad Internacional".

PRÓLOGO a la edición del volumen de esta Semana
Por Dª. Amelia Maroto Sáez

XLIX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO
(La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria: examen general)

Celebrada en Madrid el 23 de noviembre de 2004 en el
Auditorio del Centro de Convenciones MAPFRE

PROGRAMA

Apertura de la sesión y exposición de las actividades realizadas en el curso de la XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero:
D. José María López Geta
Presidente del Patronato de lo Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Presentación de las Ponencias:
D. Enrique Giménez Reyna y Rodríguez
Presidente del Consejo de Estudios de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Primera Ponencia:
"LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS"
Ponentes:
D. Domingo Carbajo Vasco
Inspector de Hacienda del Estado
D. Ernesto Mestre García
Inspector de Hacienda del Estado
D. Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Segunda Ponencia:
"ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN"
Ponentes:
D. Ernesto Eseverri Martínez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
D. Alfonso Mantero Sáenz
Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)

D. Cipriano Muñoz Baños
Inspector de Hacienda del Estado

Clausura:
D. Antonio Corral Escofet
Vicepresidente del Patronato de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

PARTICIPANTES:

RESPONSABLES DEL DOCUMENTO BASE
Ana de Juan Lozano
Enrique Gimenez-Reyna Rodríguez
Javier Martín Fernández
Jesús Rodríguez Márquez

PONENTES Y COMUNICANTES
Adame Martínez, Francisco. Profesor Dr. Universidad de Sevilla
Alarcón García, Gloria. Profesora Dra. Universidad de Murcia
Almudi Cid, Jose. Profesor Dr. Universidad Complutense
Argente Álvarez, Javier. Inspector de Hacienda del Estado
Arribas León, Monica. Profesora Dra. Universidad Pablo Olavide de Sevilla
Blázquez Lidoy, Alejandro. Profesor Titular Universidad Rey Juan Carlos
Carbajo Vasco, Domingo. Inspector de Hacienda del Estado
de la Mano Domínguez, Begoña. Inspectora de Hacienda del Estado
del Paso Bengoa, Jesús. Inspector de Hacienda del Estado
Delgado Pacheco, Abelardo. Inspector de Hacienda del Estado
Eseverri Martínez, Ernesto. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada
Falcón y Tella, Ramón. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense
Galán Sánchez, Rosa. Profesora Dra. Universidad Complutense
Garbayo Salazar, Eduardo. Inspector de Hacienda del Estado
García Herrera, Cristina. Profesora Dra. Universidad Complutense
Gómez Mourelo, Caridad. Inspectora de Hacienda del Estado
Grau Ruiz, Amparo. Profesora Dra. Universidad Complutense
Guerra Reguera, Manuel. Profesor Dr. Universidad Pablo Olavide de Sevilla
Hermosín Álvarez, Montserrat. Profesora Dra. Universidad Pablo Olavide de Sevilla
Herrera Molina, Pedro Manuel. Profesor Dr. Universidad Complutense
Jiménez García, Carlos Andrés. Inspector de Hacienda del Estado
Lasarte Álvarez, Javier. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla
Lasarte López, Rocio. Profesora Universidad de Sevilla
López Geta, José María. Inspector de Hacienda del Estado
López Rodriguez, Juan. Inspector de Hacienda del Estado
López Tello, Jesús. Inspector de Hacienda del Estado
Mantero Saez, Alfonso. Inspector de Hacienda del Estado
Mellado Benavente, Francisco Manuel. Inspector de Hacienda del Estodo
Mestre Garcia, Ernesto. Inspector de Hacienda del Estado

Muñoz Baños, Cipriano. Inspector de Hacienda del Estado
Prats Mañez, Fernando. Inspector de Haciendo del Estado
Ramos Prieto, Jesús. Profesor Dr. Universidad Pablo Olavide de Sevilla
Rodríguez Álvarez, Alejandro. Inspector de Hacienda del Estado
Rodríguez Vegazo, Antonio Jose. Inspector de Hacienda del Estado
Ruiz Toledano, J. Ignacio. Inspector de Haciendo del Estado
Siles Cantero, Antonio Manuel. Inspector de Hacienda del Estado
Valero Lozano, Nicolás. Abogado del Estado
Zornoza Pérez, Juan. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid

ÍNDICE
ONOMASTICO

SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO

ÍNDICE ONOMASTICO

D. Ezequiel Abad Llorente,
Inspector de Aduanas e Impuestos Especiales
– XXXII Semana (1984)

D. José Javier Abad Pérez,
Abogado del Estado
– XXXIII Semana (1985)

D. Eduardo Abril Abadín,
Consejero Financiero en la Delegación Española ante la C.E.E., Inspector Técnico Fiscal del Estado. Inspector de Finanzas del Estado y Secretario General Técnico del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo (1985). Inspector de Finanzas del Estado excedente (1990). Director General de Tributos (1992 - 1996)
– XX Semana (1972)
– XXV Semana (1977)
– XXXIII Semana (1985)
– XXXVIII Semana (1990)
– XL Semana (Nov. 1992)
– XLII Semana (Oct. 1994)
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. Angel Acevedo Alvarez,
Director financiero y Administrativo de la Sociedad Minera y Metalúrgica de Peñarroya España, S.A.
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Rafael Acosta España,
Inspector Técnico de Timbre del Estado.
Inspector Técnico Fiscal del Estado, jefe del Servicio de Estudios del Ministerio de Hacienda (1965). Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda (1966, 1968). Adjunto a la Presidencia del Banco de Bilbao e Inspector financiero y tributario excedente (1970-79)
– VI Semana (1958)
– IX Semana (1961)
– XI Semana (1963)
– XIII Semana (1965)
– XIV Semana (1966)
– XVI Semana (1968)
– XVIII Semana (1970)
– XXI Semana (1973)
– XXV Semana (1977)
– XXVII Semana (Mayo.1979)

D. Francisco Adame Martínez.
Profesor Dr. Universidad de Sevilla
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Manuel Aguilar Hardisson, Inspector Técnico Fiscal del Estado, Director General de Tesoro, Deuda Pública y Clases Pasivas
– XV Semana (1967)

Dª. Gloria Alarcón García.
Profesora Dra. Universidad de Murcia
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Perfecto Albert Altemir,
Ingeniero Industrial al Servicio de la Hacienda

Pública, Subdirector General de Relaciones Institucionales del Ministerio de Planificación del Desarrollo
- XXII Semana (1974)

D. Emilio Albi Ibáñez,
Socio Director, Departamento de Impuestos, Deloitte Haskins & Sells, Auditores (1986) Catedrático de Hacienda Pública y Sistema fiscal español - Universidad Complutense de Madrid (2001)
- XXXIV Semana (1986)
- XL Semana (Nov. 1992)
- XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. César Albiñana García-Quintana,
Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda. Inspector Financiero y Tributario del Estado
- III Semana (1955)
- IV Semana (Enero 1956)
- IX Semana (1961)
- XI Semana (1963)
- XXIX Semana (1981)
- XXX Semana (1982)
- XXXI Semana (1983)

D. Jesús Alemany y Sánchez de León,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Inspector Financiero y Tributario
- XXV Semana (1977)
- XXX Semana (1982)

D. Luis Fernando Alemany y Sánchez de León,
Inspector Financiero y Tributario
- XXX Semana (1982)
- XXXIII Semana (1985)

D. Miguel Alemany Selfa,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
- XIII Semana (1965)

D. Francisco Alfonso
- XI Semana (1963)

D. José Almudi Cid.
Profesor Dr. Universidad Complutense
- XLIX Semana (Nov. 2004)

Dª. Teresa Alonso
- XXXVI Semana (1988)

D. Fernando Alonso Amat,
Inspector Técnico de Timbre del Estado.
- I Semana (Enero 1953)
- II Semana (1954)

D. Felipe Alonso Fernández,
Inspector de Hacienda del Estado (excedente)
- XXXIII Semana (1985)
- XXXIV Semana (1986)
- XLI Semana (Enero 1994)
- XLVI Semana (Mayo. 1999)

Dª. Magdalena Álvarez Arza,
Inspectora de Finanzas del Estado
- XXXIV Semana (1986)
- XXXVI Semana (1988)

D. José María Álvarez del Manzano y López del Hierro,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Delegado de los Servicios de Hacienda, Rentas y Patrimonio del Excmo. Ayuntamiento de Madrid (1975-76). Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda (1977). Alcalde de Madrid (1992)
- XIX Semana (1971)
- XXIII Semana (1975)
- XXIV Semana (1976)
- XXV Semana (1977)
- XL Semana (Nov. 1992)

D. Sixto Alvarez Melcón,
Inspector financiero y tributario. Subdirector general de Régimen de Empresas (1979)
- XXVII Semana (Mayo.1979)
- XXXI Semana (1983)

D. Juan B. Alvarez Ramos,
Inspector de Entidades de Crédito y Ahorro. Banco de España
- XXXI Semana (1983)

D. José Ramón Álvarez Rendueles,
Economista del Estado. Profesor Adjunto de la Facultad de Ciencias Económicas de Madrid (1969). Jefe del Gabinete de Estudios de la Comisaría del Plan de Desarrollo (1972). Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda (1974). Subsecretario de Economía Financiera (1975).
- XVII Semana (1969)
- XX Semana (1972)
- XXII Semana (1974)
- XXIII Semana (1975)

D. Narciso Amorós Dorda,
Consejero técnico de la Dirección General de Gastos de Personal (1984). Inspector de Finanzas del Estado (excedente). Abogado
- XXIV Semana (1976)
- XXVIII Semana (Mayo.1980)
- XXXII Semana (1984)
- XXXVIII Semana (1990)
- XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Narciso Amorós Rica,
Vocal de la Junta consultiva de Timbre, Profesor de Derecho y Técnica Tributaria de la Escuela de práctica jurídica de la Universidad de Madrid (1956). Inspector Técnico Fiscal del Estado (1964-70). Director General de Impuestos del Ministerio de Hacienda (1971-73). Abogado e Inspector financiero y tributario excedente (1980). Secretario General de la Asociación Española de Derecho Financiero y Profesor titular de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Universidad Complutense de Madrid (1984)
- III Semana (1955)
- IV Semana (Enero 1956)
- XI Semana (1963)
- XII Semana (1964)
- XVIII Semana (1970)
- XIX Semana (1971)
- XXI Semana (1973)
- XXVIII Semana (Mayo.1980)
- XXX Semana (1982)
- XXXII Semana (1984)

D. Miguel de Andrés Borrás,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
- XX Semana (1972)
- XXI Semana (1973)

D. Carlos Arauz y Arauz de Robles,
Inspector Financiero y Tributario del Estado
- XXII Semana (1974)
- XXIII Semana (1975)
- XXIX Semana (1981)

D. Fernando Arbex Vizcaíno,
Presidente de la Asociación Española,de Asesores Fiscales
- XXXIII Semana (1985)

D. Luis del Arco Ruete,
Intendente al servicio de la Hacienda Pública, Jefe de la Sección de Estadística de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.
- XX Semana (1972)

D. Rafael Ardizone Cánovas del Castillo,
Técnico de Administración Civil, Jefe de la Sección de Exacciones Locales, Recursos y Asuntos Generales en la Dirección General del Tesoro y Presupuestos
- XIX Semana (1971)

D. Joaquín Arespacochaga Llópiz,
Licenciado en Derecho, Licenciado en Ciencias Económicas y Licenciado en Ciencias
- XXXI Semana (1983)

D. Julián Arévalo Arias
– XXX Semana (1982)

D. Javier Argente Álvarez.
Inspector de Hacienda del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. José Arias Velasco,
Inspector Financiero y Tributario del Estado
– XXX Semana (1982)
– XXXI Semana (1983)
– XXXV Semana (1987)

D. José E. Arizón Duch,
Inspector Financiero y Tributario del Estado
– XXX Semana (1982)

D. Francisco Arnau Zoroa,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXVI Semana (1978)
– XXX Semana (1982)
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. Antonio Arranz Esteban,
Técnico de Aduanas, de la Sección de Impuestos sobre el Tráfico Exterior y Elaboración de Datos, de la Dirección General de Aduanas.
– XVII Semana (1969)

Dª. Mónica Arribas León.
Profesora Dra. Universidad Pablo Olavide de Sevilla
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Eduardo Arrojo
– XXX Semana (1982)

D. Juan José Arsuaga de Navasqüés,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XIX Semana (1971)

D. Alfonso Artiles Rodríguez,
Intendente al servicio de la Hacienda Pública.
– XX Semana (1972)

D. Fernando de Asúa Alvarez,
Consejero-Delegado y Director General de I.B.M.
– XXII Semana (1974)

D. Juan Atanes Rodríguez,
Inspector de finanzas del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. Luis Auguet y Durán,
Ingeniero Industrial al Servicio de la Hacienda, Director General de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre
– VI Semana (1958)

D. José Luis de Azcárraga,
Profesor de Derecho internacional público, Presidente del Sindicato Nacional de la Marina Mercante.
– XX Semana (1972)

D. Enrique Bacigalupo Zapater.
– XLII Semana (Oct. 1994)

D. Manuel Ballbe
– VII Semana (1959)

D. José Francisco Ballesteros Pinto,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXV Semana (1987)

D. Julio Banacloche Pérez,
Abogado. Inspector Técnico Fiscal del Estado. Profesor de la Facultad de Derecho de Oviedo (1971). Jefe del Gabinete de Estudios de la Dirección General de Tributos (1975-77). Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda (1980-84). Profesor titular de Hacienda Pública. Inspector financiero y tributario (excedente). Asesor fiscal (1995)
– XIX Semana (1971)
– XXIII Semana (1975)
– XXV Semana (1977)
– XXVIII Semana (1980)

– XXIX Semana (1981)
– XXX Semana (1982)
– XXXI Semana (1983)
– XXXII Semana (1984)
– XXXV Semana (1987)
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVII Semana (1989)
– XXXVIII Semana (1990)
– XLII Semana (1994)
– XLIII Semana (1995)
– XLV Semana (1997)

D. Gabriel Barceló Rico-Avelló.
Inspector Financiero y Tributario del Estado
– XXXI Semana (1983)
– XXXVI Semana (1988)

D. José Barea Tejeiro,
Catedrático de Hacienda y Contabilidad Pública, Subdirector General de Inversiones, Financiación y Programación de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos del Ministerio de Hacienda.
– XVIII Semana (1970)

D. Antonio Barrera de Irimo,
Inspector Técnico de Timbre del Estado. Presidente del Consejo de Administración de Compañía Telefónica Nacional de España (1971). Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Hacienda (1974). Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Fiscales del Estado (1976-77). Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros (1978-79)
– III Semana (1955)
– VII Semana (1959)
– XIX Semana (1971)
– XXII Semana (1974)
– XXIV Semana (1976)
– XXV Semana (1977)
– XXVI Semana (1978)
– XXVII Semana (Mayo.1979)

D. Juan Barrio de Frutos,
Inspector Financiero y Tributario del Estado
– XXX Semana (1982)
– XXXI Semana (1983)

D. Rafael Barrio de Penagos,
Presidente de A.P.I.F.E.
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

Dª. Carmen Barroso Campos,
Dra. en Ciencias Económicas
– XXXIII Semana (1985)

Dª. María de los Ángeles Bartolomé
– XXXVI Semana (1988)

D. Jaime Basanta de la Peña,
Abogado del Estado
– XIX Semana (1971)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXX Semana (1982)
– XXXVIII Semana (1990)

D. Santiago Basanta Silva,
Subsecretario de Hacienda. (1953)
– I Semana (Enero 1953)

D. Alfonso Batalla y Montero de Espinosa,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Profesor de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Zaragoza (1977). Inspector Financiero y Tributario
– XII Semana (1964)
– XXIII Semana (1975)
– XXV Semana (1977)
– XXX Semana (1982)

D. Roberto Bayo Pallarés
– IV Semana (Enero 1956)

D. Ignacio Bayón Mariné,
Letrado del Consejo de Estado, Letrado de las Cortes Españolas.
– XIX Semana (1971)

D. Juan Beceiro Mosquera,
Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de ADministración Tributaria
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. José Ramón Benavides
– XI Semana (1963)

D. Rafael Benítez Aguilar,
Director General de International Factors, S.A.
– XXI Semana (1973)

D. Emilio Benito
– XXX Semana (1982)

D. Fernando Benzo Mestre
– V Semana (Enero 1957)
– VIII Semana (1960)

D. Jesús Bermejo Ramos,
Jefe de la unidad de represión del fraude fiscal AEAT (1994). Director de la AEAT (1996). Director del Instituto de Estudios Fiscales (1999)
– XLII Semana (Oct. 1994)
– XLIV Semana (Nov. 1996)
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. Javier Berruguete Revuelta,
Director del Servicio de Información Fiscal, Confederación Española de Organizaciones Empresariales
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Ángel Bizcarrondo Ibáñez,
Inspector de Finanzas del Estado (excedente 1994)
– XXX Semana (1982)
– XLI Semana (Enero 1994)

D. Eduardo Blanco Serrano,
Abogado
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Alejandro Blázquez Lidoy.
Profesor Titular Universidad Rey Juan Carlos
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Francisco Blázquez Ortiz,
Economista-Auditor, Asesor Fiscal
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Joaquín Bobillo Fresco,
Inspector de Finanzas del Estado
– XLI Semana (Enero 1994)

D. José Antonio Bordas Coll,
Jefe de la Sección de Estudios Sectoriales de la Subdirección de Estudios Económicos de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda
– XXI Semana (1973)

D. José Borrell Fontelles,
Secretario de Estado de Hacienda
– XXXIII Semana (1985)
– XXXVII Semana (1989)

D. Juan Botella,
Técnico de Aduanas, de la Sección de Impuestos sobre el Tráfico Exterior y Elaboración de Datos, de la Dirección General de Aduanas.
– XVII Semana (1969)

Dª. Carmen Botella García-Lastra,
Inspectora de Finanzas del Estado.
Subdirectora General de Tributos (1994, 1999)
– XXXVII Semana (1989)
– XXXVIII Semana (1990)
– XL Semana (Nov. 1992)
– XLII Semana (Oct. 1994)
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. Luis Pablo Bourgon Tinao,
Doctor en Derecho y Abogado
– XXXII Semana (1984)

D. Miguel Boyer Salvador

D. Miguel Angel Bravo Lozano,
Inspector Técnico Fiscal del Estado.
– XIX Semana (1971)

D. Manuel Bravo Paiva,
Inspector de Finanzas del Estado. Director General de Inspección Financiera y Tributaria (1989)
– XXXVII Semana (1989)
– XXXVIII Semana (1990)
– XXXIX Semana (1991)

D. Luis Briones Fernández,
Inspector de Hacienda del Estado (excedente)
– XLVII Semana (Nov. 2000)

D. Ricardo Briz de Labra,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)
– XXXIII Semana (1985)

D. Juan Bruna Dangland,
Inspector Técnico de Timbre del Estado
– II Semana (1954)

Dr. Guido Brunner,
Miembro de la Comisión de las Comunidades Europeas
– XXV Semana (1977)

D. Francisco Bueno Anís,
Letrado del Estado
– XXXIII Semana (1985)

D. Jorge Buireu Guarro,
Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda, Inspector financiero y tributario
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XLII Semana (Oct. 1994)

Dª. Dolores Bustamante Esquivias,
Jefa de Equipo Oficina Nacional de Investigación del Fraude (2001)
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. José Antonio Bustos Buiza,
Subdirector General Adjunto Fiscalidad no Residentes - Dirección General de Tributos (2001)
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. Enrique Caballero Roles,
Liquidador de utilidades, Oficial Mayor del Ministerio de Hacienda (1958)
– VI Semana (1958)

D. Ernesto Caballero Sánchez
– XI Semana (1963)

D. Pío Cabanillas Gallas,
Subsecretario del Ministerio de Información y Turismo (1964)
– XII Semana (1964)

D. Rafael Cabello de Alba y Gracia,
Abogado del Estado, Vicepresidente y Consejero Delegado de SEAT.
– XX Semana (1972)

D. Joaquín Cabezas Redondo,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. Miguel Ángel Cabra de Luna,
Director del Gabinete Técnico de la Secretaría General para la Seguridad Social
– XL Semana (Nov. 1992)

D. José Luis Cabrera Llorente,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)
– XXXIII Semana (1985)

D. Pedro Cadarso
– XXXVI Semana (1988)

D. José Manuel Calderón Carrero,
Profesor Titular de Derecho Financiero - Universidad de A Coruña (2001)
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. Juan Calero.
Departamento de Derecho Financiero, Universidad de Sevilla
– XXXIV Semana (1986)

D, Antonio Calvo Bailo,
Inspector de Finanzas del Estado.
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. Leopoldo Calvo Sotelo,
Ministro para las Relaciones con las Comunidades Europeas
– XXVII Semana (Mayo.1979)

D. Ricardo Calle Saiz,
Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Universidad Complutense de Madrid
– XVII Semana (1969)
– XXX Semana (1982)
– XXXI Semana (1983)

D. Manuel de la Cámara Álvarez,
Notario de Madrid
– XXIX Semana (1981)

D. Arturo Camilleri Lapayre
– XI Semana (1963)

D. José Antonio del Campo Arballo,
Abogado
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Julián Campo Sainz de Rozas,
Ministro de Obras Públicas y Urbanismo (1984)
– XXXII Semana (1984)

D. José Emilio Canseco Canseco,
Jefe de la Sección de Estadística del Ministerio de Hacienda.
– XVIII Semana (1970)

D. Ramón Cantón Góngora,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXVII Semana (1989)

D. Domingo Carbajo Vasco,
Economista e Inspector financiero y tributario del Estado. "Stagiaire" en la CEE (1985). Subdirector General de Política Tributaria (1989). Vocal Asesor del Instituto de Estudios Fiscales (2000). Inspector de Hacienda del Estado
– XXXII Semana (1984)
– XXXIII Semana (1985)
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVII Semana (1989)
– XXXVIII Semana (1990)
– XLVII Semana (Nov. 2000)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

Dª. Felisa Carbajo Vasco
– XXXVII Semana (1989)

D. Nestor Carmona Fernández,
Inspector de Finanzas del Estado. Jefe Equipo ONI (2001)
– XLV Semana (Mayo. 1997)
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. Eduardo Carriles Galarraga,
Ministro de Hacienda
– XXV Semana (1977)

D. Felipe Carrión Herrero,
Intendente al Servicio de la Hacienda, jefe de la Sección de Estudios y Análisis Sectoriales de la Dirección General de Inspección e Investigación Tributaria
– XXII Semana (1974)

D. Gabriel Casado Ollero,
Catedrático de Derecho Financiero
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. Fernando Casana Merino.
Profesor de Derecho Financiero de la Universidad de Córdoba
– XXXII Semana (1984)
– XXXIII Semana (1985)
– XXXIV Semana (1986)

D. Rafael de los Casares,
Ministro Plenipotenciario.
– XX Semana (1972)

D. Francisco Castellano Real,
Inspector Financiero y Tributario
– XXX Semana (1982)

D. Ildefonso del Castillo
– XXX Semana (1982)

D. Juan de Castro Caparroso,
Técnico de la Administración Civil, Jefe de Sección de la Junta Consultiva de Impuestos de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda.
– XX Semana (1972)

D. Fernando Castromil Sánchez
– XXXVI Semana (1988)

Dª. María Antonia Cavestany Manzanedo
– XXXIX Semana (1991)

D. Antonio Cayón Galiardo,
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid
– XXXII Semana (1984)

D. Luis Cazorla Prieto,
Abogado del Estado, Letrado de las Cortes Generales e Inspector de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda (1981). Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (1999)
– XXIX Semana (1981)
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. Miguel Cerezo Fernández,
Inspector Financiero y Tributario del Estado (excedente) y Agente de Cambio y Bolsa
– XI Semana (1963)
– XIX Semana (1971)
– XX Semana (1972)
– XXIX Semana (1981)

D. José Luis Cerón Ayuso,
Director General de Relaciones Económicas Internacionales del Ministerio de Asuntos Exteriores
– XX Semana (1972)

D. José Cervera Bardera,
Interventor Económico de Catalana de Gas y Electricidad.
– XVII Semana (1969)

D. Manuel Chacón Secos,
Abogado del Estado
– XII Semana (1964)

D. José Luis Chancho Neve,
Ingeniero Industrial de Hacienda, Subdirector General de Inversiones, Financiación y Programación de la Dirección General del Tesoro y Presupuestos del Ministerio de Hacienda.
– XXI Semana (1973)

D. Antonio Chozas Bermúdez,
Inspector Asesor General de la Delegación Nacional de Sindicatos.
– XVII Semana (1969)

D. José Luis Codes Anguita,
Doctor en derecho. Inspector financiero y tributario del Estado
– XXVI Semana (1978)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXXI Semana (1983)
– XXXII Semana (1984)

D. Salvador Colmenar Valdés,
Abogado. Inspector de Finanzas del Estado (excedente)
– XXII Semana (1974)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXXIII Semana (1985)
– XXXVII Semana (1989)
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Miguel Angel Collado Yurrita
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVIII Semana (1990)

D. Teodoro Cordón Ezquerro,
Subdirector General de Impuestos sobre Personas Físicas
– XLVII Semana (Nov. 2000)

D. Ignacio Corella Aznárez,
Ingeniero Industrial de Hacienda, Jefe de Sección en la Subdirección General de Asistencia Técnica Tributaria de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda (1973). Inspector Financiero y Tributario
– XXI Semana (1973)
– XXX Semana (1982)

D. Rafael María Corona Martín,
Abogado. Inspector financiero y tributario (1980). Catedrático de la U.A.M (1992)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Enrique Corona Romero, Inspector Financiero y Tributario
– XXX Semana (1982)

D. Luis Coronel de Palma,
Marqués de Tejada. Abogado del Estado, Subdirector General de Ahorro e Inversiones (1958). Gobernador del Banco de España (1972)
– VI Semana (1958)
– XX Semana (1972)

D. Antonio Corral Escofet,
Vicepresidente del Patronato de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Matías Cortés Domínguez,
Catedrático de la Facultad de Derecho de Granada.
– XVI Semana (1968)

D. Cesare Cosciani,
Catedrático de Hacienda Pública en la Universidad de Roma.
– XXXI Semana (1983)

D. Juan Costa Climent,
Secretario de Estado de Hacienda.
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. Rafael Cosin Ochaita, Subdirector General de Personas Jurídicas - dirección General de Tributos (2001)
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. José Cros Garrido,
Inspector Financiero y Tributario del Estado
– XXX Semana (1982)
– XXXI Semana (1983)

D. Miguel Cruz Amorós,
Inspector Técnico Fiscal del Estado (1975). Inspector Financiero y Tributario del Estado (1980-84). Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros (1988, 1994, 1995, 1997). Subdirector General, Jefe del Gabinete de Estudios de la Dirección

General de Tributos(1985). Director General de Tributos (1989). Inspector de Hacienda del Estado (excedente), Socio-Director de Landwell (2001)
- XXIII Semana (1975)
- XXVIII Semana (Mayo 1980)
- XXIX Semana (Mayo 1981)
- XXXI Semana (1983)
- XXXII Semana (1984)
- XXXIII Semana (1985)
- XXXVI Semana (1988)
- XXXVII Semana (1989)
- XLII Semana (Oct. 1994)
- XLIII Semana (Nov. 1995)
- XLIV Semana (Nov. 1996)
- XLV Semana (Mayo. 1997)
- XLVI Semana (Mayo. 1999)
- XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. Miguel Cruz Gómez,
Inspector Financiero y Tributario
- XX Semana (1972)
- XXIX Semana (1981)

D. Carlos Cubillo Valverde,
Intendente al Servicio de la Hacienda Pública, Subdirector General de Régimen de Empresas de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda.
- XX Semana (1972)

D. Juan R. Cuadrado Roura,
Catedrático de Política Económica, Universidad de Alcalá de Henares, Madrid; ex Presidente de la Asociación Española de Ciencia Regional
- XXXIII Semana (1985)

D. Emilio Cuatrecasas Figueras,
Socio Director General de "Cuatrecasas Abogados"
- XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Carlos Cubillo Valverde,
Intendente al servicio de la Hacienda
- XII Semana (1964)

D. Ángel de las Cuevas González
- XI Semana (1963)

D. Nicola D'amati
- XI Semana (1963)

D. Mariano Daranas Peláez,
Técnico Comercial del Estado, Letrado de las Cortes Españolas, Secretario del Consejo Superior de Defensa de la Competencia
- XXII Semana (1974)

Dª. Amparo Delgado
- XXX Semana (1982)

D. José María Delgado Cobos,
Licenciado en Derecho europeo por la Universidad Libre de Bruselas
- XXXIII Semana (1985)

D. Abelardo Delgado Pacheco,
Director del Gabinete Técnico, Secretaría General de Hacienda (1989). Inspector de Finanzas del Estado (excedente), Abogado de "Baker & Mackenzie" (1995). Socio de Garrigues & Andersen (2001)
- XXXII Semana (1984)
- XXXIII Semana (1985)
- XXXV Semana (1987)
- XXXVII Semana (1989)
- XLIII Semana (Nov. 1995)
- XLVIII Semana (Nov. 2001)
- XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Francisco Delmas González,
Subdirector General de Operaciones Financieras - Dirección General de Tributos (2001)
- XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. José Díaz Delgado,
Presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (1995), Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Valencia (1999)
– XLIII Semana (Nov. 1995)
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. Fernando Díaz Yubero,
Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT (1994)
– XLI Semana (Enero 1994)

D. Manuel Dolz,
Fiscal de la Audiencia de Lleida
– XLII Semana (Oct. 1994)

Dª. Ana María Domecq Solís,
Inspectora Financiera y Tributaria del Estado
– XXXI Semana (1983)

D. Eugenio Domingo Solans,
Consejero del Banco de España
– XLV Semana (Mayo. 1997)

D. José Ramón Domínguez Rodicio,
Subdirector General del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1989)
– XXXIV Semana (1986)
– XXXVII Semana (1989)

D. Ramón Drake Drake
– XXXIV Semana (1986)

Rvdo. P. D. Ramón Echarren,
Subdirector de Cáritas Nacional.
– XIII Semana (1965)

D. Luis Echeverría Torres Tovar,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XX Semana (1972)

D. Fernando Eguidazu Palacios,
Director General de Transacciones Exteriores
– XXXIX Semana (1991)

D. José Miguel Embid Irujo,
Departamento de Derecho Mercantil. Facultad de Derecho. Universidad de Alcalá de Henares
– XXXIII Semana (1985)

D. Juan José Escobar Lasala,
Inspector de Finanzas del Estado. Subdirector General de Impuestos Especiales (2000)
– XXXVIII Semana (1990)
– XLVII Semana (Nov. 2000)

D. Alfredo Escribano Martínez,
Inspector Diplomado de los Tributos, Consejero Financiero de la Delegación Permanente de España en la OCDE.
– XX Semana (1972)

D. Ernesto Eseverri Martínez,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Granada.
– XXXV Semana (1987)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. José Ramón Esnaola Raymond,
Presidente del Sindicato Nacional del Metal.
– *XVII Semana (1969)*

Dª. Isabel Espejo Poyato,
Instituto de Estudios Fiscales
– XLII Semana (Oct. 1994)
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. Juan José Espinosa San Martín,
Inspector Técnico de Timbre. Inspector Técnico Fiscal del Estado, Director General del Tesoro, Deuda Pública y Clases Pasivas (1965). Ministro de Hacienda (1966, 1969)
– IV Semana (Enero 1956)
– XIII Semana (1965)
– XIV Semana (1966)

– XVI Semana (1968)
– XVII Semana (1969)

D. **Fabián Estape**, Catedrático de la Universidad de Barcelona
– XIV Semana (1966)

D. **J. Angel Esteban Paúl**, Inspector de Finanzas del Estado
– XXXVII Semana (1989)

D. **José Luis Estrada y Segalerva**
– VIII Semana (1960)

D. **Jesús V. Evangelio**. Inspector Financiero y Tributario
– XXX Semana (1982)

D. **Ramón Falcón y Tella**,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense
– XL Semana (Nov. 1992)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. **Luis Mª. Fernández Briones**,
Inspector Financiero y Tributario. "Briones y Asociados" (1991)
– XXX Semana (1982)
– XXXVIII Semana (1990)
– XXXIX Semana (1991)
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. **José Ramón Fernández Bugallal y Barrón**,
Inspector Técnico de Timbre del Estado. Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado (1972-73).
– I Semana (Enero 1953)
– X Semana (1962)
– XV Semana (1967)
– XX Semana (1972)
– XXI Semana (1973)

D. **Claro José Fernández-Carnicero y González**,
Inspector financiero y tributario. Letrado de las Cortes Generales (1981, 1994). Inspector de Finanzas del Estado (excedente)
– XXIII Semana (1975)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXIX Semana (Mayo 1981)
– XXXI Semana (1983)
– XLI Semana (Enero 1994)
– XLV Semana (Mayo. 1997)

D. **Antonio Fernández Cuevas**,
Inspector Técnico fiscal del Estado (1971-77). Inspector financiero y tributario (1979)
– XIX Semana (1971)
– XX Semana (1972)
– XXV Semana (1977)
– XXVII Semana (Mayo.1979)

D. **Dionisio Fernández Fernández**,
Inspector Técnico Fiscal del Estado.
– XVIII Semana (1970)

D. **Francisco Fernández Flores**,
Inspector Técnico de Timbre del Estado. Agente de Cambio y Bolsa e Inspector Financiero y Tributario del Estado (excedente)
– VIII Semana (1960)
– IX Semana (1961)
– XVII Semana (1969)
– XXI Semana (1973)
– XXIX Semana (1981)

D. **Francisco Fernández Marugán**,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. **Rafael Fernández Montalvo**,
Vocal del Consejo General del Poder Judicial (1994). Magistrado del Tribunal Supremo (1999)
– XLII Semana (Oct. 1994)
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. Francisco José Fernández Ordóñez,
Inspector Técnico de Timbre del Estado. Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda (1970). Ministro de Hacienda (1978)
– X Semana (1962)
– XVII Semana (1969)
– XVIII Semana (1970)
– XXVI Semana (1978)

D. Enrique Fernández Peña,
Catedrático de la Escuela de Estudios Empresariales de la Universidad Complutense
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. José Ramón Fernández Pérez,
Inspector Financiero y Tributario
– XXXIII Semana (1985)

D. Miguel Fernández de Quincoces Benjumea,
Abogado del Estado. Presidente del TEAR de Andalucía
– XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Tomás-Ramón Fernández Rodríguez,
Catedrático de Derecho Administrativo
– XXXII Semana (1984)

D. Gabriel Fernández de Valderrama
– XIV Semana (1966)

D. Otilio Fernández Villafañe,
Inspector Financiero y Tributario
– XXX Semana (1982)

D. Ignacio Ferrari Herrero,
Inspector de Finanzas del Estado (excedente)
– XXXVII Semana (1989)

D. Ramón Ferraz Ricarte,
Inspector de Finanzas del Estado (excedente)
– XLV Semana (Mayo. 1997)

D. Carlos Ferrer Salat,
Presidente de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales
– XXX Semana (1982)

D. Emilio de Figueroa Martínez
– VIII Semana (1960)
– XI Semana (1963)

D. Santiago Foncillas Casaus,
Abogado del Estado
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Enrique Fonseca Capdevila,
Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda Pública (1984). Socio de "J & A Garrigues" (1995)
– XXXII Semana (1984)
– XXXVI Semana (1988)
– XLIII Semana (Nov. 1995)

D. José María Fontana Tarrats,
Consejero Asesor de la Presidencia de la Cámara Oficial de comercio e Industria de Madrid
– XVIII Semana (1970)

D. Manuel Fraga Iribarne,
Catedrático de la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de la Universidad de Madrid y Académico Numerario de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas (1969)
– XVII Semana (1969)

D. Licino de la Fuente,
Abogado del Estado, Delegado General del Instituto Nacional de Previsión (1962)
– X Semana (1962)

D. Manuel Fuentes Irurozqui
– VII Semana (1959)

D. Enrique Fuentes Quintana,
Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal Español y Comparado en la Facultad de Ciencias Económicas de Madrid. Director del Instituto de Estudios Fiscales (1970).
- IX Semana (1961)
- XIII Semana (1965)
- XVIII Semana (1970)
- XXVI Semana (1978)

D. Manuel Funes Robert,
Técnico Comercial del Estado
- XXII Semana (1974)

D. Jaime Gaiteiro Fortes,
Director General de Inspección Financiera y Tributaria (1984). Secretario General de Hacienda (1988-90)
- XXX Semana (1982)
- XXXII Semana (1984)
- XXXVI Semana (1988)
- XXXVII Semana (1989)
- XXXVIII Semana (1990)

D. Tomás Galán Argüello,
Economista del Estado, Secretario General Técnico del Ministerio de Industria
- XV Semana (1967)

Dª. Rosa Galán Sánchez. Profesora Dra. Universidad Complutense
- XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Eduardo Garbayo Salazar. Inspector de Hacienda del Estado
- XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Alejandro García
- XXX Semana (1982)

D. Jaime García Añoveros,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla (1975). Ministro de Hacienda (1979-82)
- XXIII Semana (1975)
- XXVII Semana (Mayo.1979)
- XXIX Semana (Mayo 1981)
- XXX Semana (1982)

D. Manuel García Armenter
- XXX Semana (1982)

D. Joaquín García Carrera
- XXXVI Semana (1988)

D. Ignacio García Domínguez,
Profesor Adjunto de Universidad
- XXX Semana (1982)

D. Plácido García-Durán
- XIV Semana (1966)
- XVI Semana (1968)

D. Santiago García Echevarría,
Catedrático de Política Económica de la Universidad de Barcelona (1974). Catedrático de Política Económica de la Empresa de la Universidad de Alcalá de Henares (1983)
- XXII Semana (1974)
- XXXI Semana (1983)

D. Eduardo García de Enterría,
Catedrático de Derecho Administrativo
- XXIV Semana (1976)

D. Eduardo García Espinar,
Socio de Garrigues & Andersen
- XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. Moisés García García,
Catedrático de Teoría de la Contabilidad en la Universidad Autónoma de Madrid
- XXXI Semana (1983)

D. José García Hernández,
Director General de Administración Local
- II Semana (1954)

Dª. Cristina García Herrera. Profesora Dra.
Universidad Complutense
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. José Carlos García-Herrera Reboul,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXIII Semana (1985)

D. Santiago García Izquierdo,
Inspector de Financiero y Tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)
– XLI Semana (Enero 1994)

D. José Manuel García-Margallo y Marfil,
Inspector Técnico Fiscal del Estado, jefe de la Sección de Instituciones Financieras Comparadas, Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda (1974). Jefe del Servicio de Estudios y Programación de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda (1975). Inspector financiero y tributario del Estado
– XVIII Semana (1970)
– XXII Semana (1974)
– XXIII Semana (1975)
– XXXII Semana (1984)

D. Manuel García-Margallo Riaza,
Inspector Técnico de Timbre del Estado.
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– I Semana (Enero 1953)
– V Semana (1957)
– XVII Semana (1969)
– XXV Semana (1977)

D. José Aurelio García Martín,
Director de la AEAT
– XLV Semana (Mayo. 1997)

D. José Enrique García-Romeu Fleta,
Inspector Técnico Fiscal del Estado.
Subdirector General de Tributos Especiales de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda (1972-73).
– XIV Semana (1966)
– XX Semana (1972)
– XXI Semana (1973)

D. José Luis García-Rubio,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XIX Semana (1971)

D. Carlos García de Vinuesa y Zabala,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Consejero Financiero de la Misión de España cerca de las Comunidades Europeas (1972-73). Subsecretario de Hacienda (1980). Delegado Especial de la AEAT de Madrid (1995)
– XVII Semana (1969)
– XIX Semana (1971)
– XX Semana (1972)
– XXI Semana (1973)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Francisco Javier Garde Garde,
Director general de Economía y Hacienda. Comunidad Foral de Navarra (1984)
– XXXII Semana (1984)

D. Juan Antonio Garde Roca,
Director General del Instituto de Estudios Fiscales
– XLII Semana (Oct. 1994)
– XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Ignacio Garrido
– XXXVI Semana (1988)

D. Fernando Garrido Falla,
Catedrático de Universidad
– XI Semana (1963)
– XXX Semana (1982)

D. Antonio Garrigues Walker,
Abogado
– XX Semana (1972)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Juan Gascón Hernández,
Letrado de las Cortes, Inspector Técnico de Timbre del Estado
– III Semana (1955)

D. Joaquín Gatóo de Echarri,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXIV Semana (1986)

D. José Gibaja Núñez,
Economista
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Francisco J. Gil García,
Consejero de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid
– XXXIII Semana (1985)

D. Enrique Giménez-Reyna Rodríguez,
Abogado. Inspector Financiero y Tributario del Estado (1980-85). Secretario General de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros (1989). Director General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (1996).Director General de Tributos (1997 - 2000). Secretario de Estado de Hacienda (2000 - 2001). Presidente del Consejo de Estudios de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros (2004)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXXI Semana (1983)
– XXXII Semana (1984)
– XXXIII Semana (1985)
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVII Semana (1989)
– XXXVIII Semana (1990)
– XXXIX Semana (1991)
– XL Semana (Nov. 1992)
– XLIV Semana (Nov. 1996)
– XLV Semana (Mayo. 1997)
– XLVI Semana (Mayo. 1999)
– XLVIII Semana (Nov. 2001)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Pedro Gollonet Carnicero,
Inspector Financiero y Tributario del Estado. Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Andalucía (1999)
– XXX Semana (1982)
– XXXII Semana (1984)
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. Rafael Gómez Aparici Pajares
– VII Semana (1959)

D. Antonio Gómez Fayren
– XXX Semana (1982)

D. Antonio Gómez Gutiérrez,
Inspector Técnico Fiscal del Estado, Inspector jefe de Entidades jurídicas (1975).
– VII Semana (1959)
– XI Semana (1963)
– XXIII Semana (1975)

D. Francisco Gómez Llano
– II Semana (1954)

Dª. Caridad Gómez Mourelo. Inspectora de Hacienda del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Antonio Gómez Picazo,
Director General de Administración Local
– XXIV Semana (1976)

D. Florencio Gómez Tarragona,
Inspector Diplomado de los Tributos, Jefe de la sección de Impuestos sobre los Rendimientos del Trabajo Personal de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda.
– XX Semana (1972)

D. José Góngora Galera,
Director General de Impuestos sobre el gasto.
– VIII Semana (1960)

Dª. Mª. del Carmen González Cayuela,
Inspectora de Finanzas del Estado
– XXXIII Semana (1985)

D. Ángel Luis González García,
Economista. Inspector Financiero y Tributario (excedente)
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Eusebio González García,
Catedrático de Universidad
– XIX Semana (1971)
– XXX Semana (1982)

D. José María González González,
Jefe de Equipo O.N.I.
– XLII Semana (Oct. 1994)

D. José Manuel González Páramo,
Catedrático de la Universidad Complutense
– XLV Semana (Mayo. 1997)

D. Antonio González-Rosell López
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVIII Semana (1990)

D. Francisco Javier González Saavedra,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXIII Semana (1985)

D. Alfonso Gota Losada,
Director General de Tributos (1980). Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central (1989). Magistrado del Tribunal Supremo (1996)
– XI Semana (1963)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXXVII Semana (1989)
– XL Semana (Nov. 1992)
– XLII Semana (Oct. 1994)
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. Ramón Granda Lanzarot,
Director financiero de Entrecanales y Tavora, S.A.
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

Dª. Amparo Grau Ruiz. Profesora Dra. Universidad Complutense
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Antonio Guardiola Lozano,
Inspector Técnico de Seguros de Ahorro
– XXXI Semana (1983)

D. Manuel Guerra Reguera. Profesor Dr. Universidad Pablo Olavide de Sevilla
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Francisco Guijarro Arrizabalaga,
Inspector Técnico de Timbre. Inspector de Finanzas del Estado
– V Semana (1957)
– IX Semana (1961)
– X Semana (1962)
– XXII Semana (1974)
– XXIII Semana (1975)
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Francisco Guijarro Zubizarreta Abogado,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Jefe de la Sección de Estudios Fiscales Comparados (1977). Inspector financiero y tributario (excedente)
– XXIV Semana (1976)
– XXV Semana (1977)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXXII Semana (1984)

D. José Gutiérrez del Álamo,
Abogado
– XII Semana (1964)

D. Joaquín Gutiérrez del Alamo y Mahou,
Inspector Financiero y Tributario del Estado e Inspector de los Servicios del Ministerio de

Economía y Hacienda
– XXXI Semana (1983)

D. Eugenio Gutiérrez López,
Profesor adjunto de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid
– XXXII Semana (1984)

D. Carlos Gutiérrez de Pablo,
Arquitecto Superior de Hacienda
– XXXV Semana (1987)

D. Juan Hardisson Rumeu
– XXXIII Semana (1985)

D. José Antonio Hergueta García,
Inspector Financiero y Tributario del Estado y Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Málaga
– XXXI Semana (1983)

Dª. Montserrat Hermosín Álvarez. Profesora Dra. Universidad Pablo Olavide de Sevilla
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Gonzalo Hernández Martínez. Alcalde de Melilla (1984)
– XXXII Semana (1984)

D. Carlos Hernández de la Torre,
Inspector de los Tributos e Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda
– XXIII Semana (1975)

D. Pedro Manuel Herrera Molina,
Profesor Titular de la Universidad Complutense
– XLVII Semana (Nov. 2000)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. José Ramón Herrero Fontana,
Director General de Presupuestos (1965)
– XIII Semana (1965)

D. Fernando Herrero Tejedor,
Fiscal del Tribunal Supremo
– XV Semana (1967)

D. Fernando Hornillos Uzquiza,
Inspector de finanzas del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. José María Huguet Torremadé,
Inspector financiero y tributario
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. José Jané Solá,
Catedrático de Política Económica de la Universidad de Barcelona, Director del Servicio de Estudios de la Banca Mas Sardá.
– XXIII Semana (1975)

D. Carlos Andrés Jiménez García. Inspector de Hacienda del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

Dª. Clara Mª. Jiménez Jiménez,
Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. José Luis Jiménez-Herrera Dávila,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XVII Semana (1969)

Dª. Ana de Juan Lozano
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. José Luis de Juan Peñalosa,
Abogado. Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Política Fiscal y Relaciones Fiscales del Ministerio de Hacienda (1969-72). Vicepresidente del Comité Fiscal de la OCDE (1972). Subdirector General de Estudios Financieros de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda (1974). Inspector Financiero y Tributario del Estado (excedente)

– VII Semana (1959)
– IX Semana (1961)
– XIV Semana (1966)
– XVII Semana (1969)
– XVIII Semana (1970)
– XX Semana (1972)
– XXII Semana (1974)
– XXIX Semana (1981)
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVII Semana (1989)

D. Raúl Junquera
– XXXVII Semana (1989)

D. Carmelo Lacaci de la Peña,
Inspector Financiero y Tributario del Estado. Jefe del Servicio de CCEE y Armonización Fiscal Internacional (1985)
– XXXI Semana (1983)
– XXXIII Semana (1985)

D. Gonzalo de Lacalle y Leloup,
Secretario del Comité del Crédito a medio y largo plazo
– IX Semana (1961)

D. Manuel Jesús Lagares Calvo,
Intendente al Servicio de la Hacienda Pública, Secretario del Instituto de Estudios Fiscales (1970). Catedrático de la Universidad de Alcalá de Henares (1997)
– XVIII Semana (1970)
– XLV Semana (Mayo. 1997)

D. José Luis Lampreave Pérez,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
– XXXIV Semana (1986)

D. Antonio Laquidain Hergueta
– XLII Semana (Oct. 1994)

D. Javier Lasarte Álvarez,
Catedrático de Derecho Financiero (1989). Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla (1995, 1997, 2004), Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente (1999)
– XXXVII Semana (1989)
– XLIII Semana (Nov. 1995)
– XLV Semana (Mayo. 1997)
– XLVI Semana (Mayo. 1999)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

Dª. Rocio Lasarte López. Profesora Universidad de Sevilla
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Miguel A. Lasheras Merino,
Inspector de Finanzas del Estado. Director del instituto de Estudios Fiscales (1989)
– XXXIII Semana (1985)
– XXXVII Semana (1989)

D. Juan Antonio Lassalle Riera,
Inspector financiero y tributario y Director de Hacienda de la Diputación Foral de Alava (1984)
– XXXII Semana (1984)

D. Luis Latorre Llorens
– XXXIII Semana (1985)

D. José M.ª Latorre Segura,
Inspector Técnico de Timbre del Estado, Director General de Presupuestos (1966). Subgobernador del Banco de España (1975)
– I Semana (Enero 1953)
– XIV Semana (1966)
– XXIII Semana (1975)

Mr. Maurice Lauré,
Inspector de Finanzas, excedente, del Ministerio de Hacienda de Francia, Director General de la Société Générale (1969)
– XVII Semana (Marzo 1969)

D. Fernando de Lemus Chávarri,
Abogado del Estado. Inspector Técnico Fiscal del Estado.
- XX Semana (1972)
- XXI Semana (1973)
- XXIII Semana (1975)

D. Manuel Lerdo de Tejada
- II Semana (1954)

D. Juan Linares y Martín de Rosales,
Inspector Financiero y Tributario del Estado. Director General de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón (1984)
- XXIII Semana (1975)
- XXX Semana (1982)
- XXXI Semana (1983)
- XXXII Semana (1984)

D. Ángel L. Linares Martínez,
Socio director de "Coopers & Lybrand"
- XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Juan Lladó Fernández Urrutia,
Director del Banco Urquijo
- XXI Semana (1973)

D. Joaquín de la Llave de Larra,
Inspector de Finanzas del Estado
- XXXV Semana (1987)

D. Francisco V. Llorca Albero,
Inspector de Entidades de Crédito y Ahorro. Banco de España
- XXXI Semana (1983)

D. Alberto Luis López de Arriba y Guerri,
Inspector Técnico de Timbre y Profesor de la Facultad de derecho de Madrid. Inspector Financiero y Tributario
- V Semana (1957)
- XXXIII Semana (1985)
- XXXV Semana (1987)

D. José López Berenguer,
Inspector Técnico de Timbre de Estado, Profesor Adjunto de Derecho Civil de la Universidad de Madrid (1961-77). Inspector Financiero y Tributario del Estado
- IV Semana (Enero 1956)
- VIII Semana (1960)
- IX Semana (1961)
- XVII Semana (1969)
- XXV Semana (1977)
- XXIX Semana (1981)

D. Teodoro López Cuesta,
Catedrático de Economía y Hacienda Pública en la Universidad de Oviedo.
- XVIII Semana (1970)

D. Alfonso López Fando,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
- XIX Semana (1971)

D. Fernando López Feito,
Inspector de Finanzas del Estado
- XXXIII Semana (1985)

D. José María López Geta,
Inspector de Hacienda del Estado. Presidente del Patronato de lo Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros
- XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Luis López Ibáñez,
Director General de Inspección Financiera y Tributaria
- XXXI Semana (1983)

D. Fernando López Iranzo,
Inspector financiero y tributario (excedente)
- XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Juan López Martínez
- XXXV Semana (1987)

D. **Andrés López Rey y Sancho Serrano**,
Ingeniero Industrial al servicio de Hacienda
– III Semana (1955)

D. **Angel Luis López Roa**,
Catedrático Numerario de Política Económica
– XXXI Semana (1983)

D. **Juan López Rodriguez**,
Inspector de Hacienda del Estado
– XLIV Semana (Nov. 1996)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. **José Antonio López-Santacruz Montes**,
Inspector de Finanzas del Estado. Subdirector General Adjunto de impuestos sobre las Personas jurídicas (1992)
– XXXVII Semana (1989)
– XXXIX Semana (1991)
– XL Semana (Nov. 1992)

D. **Jesús López Tello**,
Inspector de Hacienda del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. **Luis López-Tello Diaz-Aguado**,
Subdirector General de Impuestos sobre Personas Jurídicas (2000). Director Área Fiscal. Repsol (2001)
– XLVII Semana (Nov. 2000)
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. **Manuel Lora Tamayo**,
Ministro de Educación y Ciencia (1966)
– XIV Semana (1966)

D. **José Antonio Lozano Ruiz**,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Inspector Financiero y Tributario del Estado
– XIX Semana (1971)
– XXV Semana (1977)
– XXXI Semana (1983)

D. **Francisco Lucas Fernández**, Notario de Madrid.
– XXIX Semana (1981)

D. **Félix de Luis y Díaz de Monasterio-Guren**,
Abogado. Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector General de Estudios de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda (1968-72). Jefe del Gabinete Técnico del Ministerio de Hacienda (1974). Inspector de Finanzas del Estado (excedente)
– IX Semana (1961)
– XI Semana (1963)
– XVI Semana (1968)
– XVII Semana (1969)
– XVIII Semana (1970)
– XX Semana (1972)
– XXI Semana (1973)
– XXII Semana (1974)
– XXXVI Semana (1988)
– XL Semana (Nov. 1992)

D. **Pruencio de Luis y Díaz de Monasterio-Gurén**,
Inspector Técnico de Timbre. Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subdirector General de Impuestos Indirectos (1965). Subsecretario de Economía Financiera
– V Semana (1957)
– XI Semana (1963)
– XIII Semana (1965)

D. **José Manuel de Luis Esteban**,
Director General de Tributos de Castilla y León
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. **Antonio de Luna**
– IX Semana (1961)

D. **Ángel Madroñero Peláez**,
Técnico de Aduanas, Director General del Banco de España
– XI Semana (1963)
– XXI Semana (1973)

D. José Luis Malo de Molina Martín-Montalvo,
Director General del Banco de España
– XLV Semana (Mayo. 1997)

Dª. Begoña de la Mano Domínguez,
Inspectora de Hacienda del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Félix Mansilla García
– XXXVI Semana (1988)

D. Alfonso Mantero Sáenz,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Inspector financiero y tributario. Inspector de Finanzas del Estado (excedente), Presidente de la Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario (1995)
– XIX Semana (1971)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXX Semana (1982)
– XXXI Semana (1983)
– XXXV Semana (1987)
– XLI Semana (Enero 1994)
– XLIII Semana (Nov. 1995)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Francisco José Mañas López,
Inspector Técnico de Timbre del Estado. Inspector Técnico Fiscal del Estado. Director General de Política Financiera (1975)
– IX Semana (1961)
– XVII Semana (1969)
– XXIII Semana (1975)

D. Manuel Marín Arias,
Inspector Técnico fiscal del Estado. Inspector Financiero y Tributario del Estado y Letrado de las Cortes Generales (1981, 1995). Presidente de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros (1982-85)
– XVIII Semana (1970)
– XXIX Semana (1981)
– XXX Semana (1982)
– XXXI Semana (1983)
– XXXIII Semana (1985)
– XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Santiago Marín Marín,
Abogado del Estado
– II Semana (1954)

D. Vicente Marín Vacas,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. Cristóbal Marmolejo Oña,
Inspector Financiero
– XXXIV Semana (1986)

Dª. Amelia Maroto Sáez
– XLVIII Semana (2001)

D. Antonio Márquez Márquez,
Inspector de Aduanas e Impuestos Especiales
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Juan Martí Basterrechea,
Subcomisario del Plan de Desarrollo
– XII Semana (1964)

D. Francisco Javier Martín Fernández,
Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Córdoba
Profesor Titular de la Universidad Complutense
– XXXIV Semana (1986)
– XL Semana (Nov. 1992)
– XLVII Semana (Nov. 2000)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. José Mª. Martín Oviedo,
Letrado del Consejo de Estado, Profesor Ayudante de la Universidad Complutense de Madrid.
– XIX Semana (1971)

D. Juan Martín Queralt,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho en la Universidad de Valencia
– XXXI Semana (1983)

D. Juan Francisco Martín Seco,
Secretario General de Hacienda (1984)
– XXXII Semana (1984)

D. Rodolfo Martín Villa,
Ministro de Administración Territorial
– XXIX Semana (1981)

D. Cruz Martínez Esteruelas,
Abogado del Estado, Letrado de las Cortes.
– XIX Semana (1971)

D. Oscar Martínez Fernández
– XXXIII Semana (1985)

D. Alberto Martínez Genique,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Jefe de la Sección de Política Fiscal y Relaciones Fiscales Internacionales de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda (1974). Consejero Financiero de la Misión de España ante la CEE (1985)
– XVII Semana (1969)
– XX Semana (1972)
– XXII Semana (1974)
– XXXIII Semana (1985)

D. Dionisio Martínez Martínez,
Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Instituciones Financieras Comparadas de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda (1970). Inspector financiero y tributario (excedente)
– XVIII Semana (1970)
– XIX Semana (1971)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. José Miguel Martínez Martínez
– XXXVI Semana (1988)

D. Enrique Martínez Robles,
Subsecretario del Ministerio de Economía y Hacienda (1988-89). Secretario de Estado de Hacienda (1994)
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVII Semana (1989)
– XLI Semana (Enero 1994)

D. Francisco Martos Pérez Marsa,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XXIV Semana (1976)

D. Emilio J. Mata Galán,
Subdirector General de Acción Territorial, Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo
– XXXIII Semana (1985)

D. José Mateos Vallinoto,
Inspector de Aduanas e Impuestos Especiales
– XXXI Semana (1983)

D. José María Maureta González
– VIII Semana (1960)

D. Carlos Mella Villar,
Jefe de la Sección de Coyuntura del Ministerio de Hacienda.
– XVII Semana (1969)

D. Francisco Manuel Mellado Benavente.
Inspector de Hacienda del Estodo
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Víctor Mendoza Oliván, Abogado del Estado,
Director General de Patrimonio del Estado
– XIX Semana (1971)

Dª. María Paloma Menéndez y Duran,
Abogada
– XXXII Semana (1984)

D. Ernesto Mestre García,
Inspector de Hacienda del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Manuel Mier Menos,
Abogado
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Alberto Monreal Luque,
Ministro de Hacienda.
– XVIII Semana (1970)
– XX Semana (1972)

D. María del Carmen Montejo Sastre,
Inspectora Financiera y Tributaria del Estado
– XXXI Semana (1983)

Dª. Mª. Pilar Moratiel Llarena,
Inspectora de Finanzas del Estado
– XXXIII Semana (1985)

D. Casimiro Morcillo,
Arzobispo de Madrid
– XIII Semana (1965)

D. Miguel Moreiras Caballero,
Magistrado Juez de la Audiencia Nacional
– XLII Semana (Oct. 1994)

D. Virctor Morena Roy,
Inspector de Finanzas del Estado
– XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Tomás Moreno Castejón,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. Félix Moreno Cerezo,
Inspector financiero y tributario
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Antonio Moreno Moreno
– XIV Semana (1966)

D. José Luis Moreno Torres,
Inspector Técnico de Timbre en Albacete.
Inspector Técnico Fiscal del Estado, Profesor Adjunto de Estructura Económica de la Facultad de Ciencias Económicas de Málaga.
– VIII Semana (1960)
– XVII Semana (1969)
– XXV Semana (1977)

D. José Manuel Mori González,
Jefe del Servicio de Relaciones Internacionales
– XXXIII Semana (1985)

D. Antonio Morillo Méndez,
Inspector Financiero y Tributario del Estado. Delegado Especial de Hacienda de Canarias (1991)
– XXX Semana (1982)
– XXXI Semana (1983)
– XXXIV Semana (1986)
– XXXIX Semana (1991)

D. Juan Moro López,
Director ejecutivo suplente del Banco Internacional de Reconstrucción y Desarrollo.
– XVIII Semana (1970)

D. Jesús Mosquera Caballero,
Inspector Técnico de Timbre. Inspector Financiero y Tributario del Estado
– V Semana (1957)
– XXXI Semana (1983)

D. Joaquín Muns Albuixech,
Catedrático de Ordenación Económica Internacional de la Universidad de Barcelona
– XXII Semana (1974)

D. Cipriano Muñoz Baños,
Inspector de Hacienda del Estado
– XLIII Semana (Nov. 1995)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D . Antonio Muñoz Contreras,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XXI Semana (1973)

D. Narciso Nadal Oller,
Abogado
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. José María Naharro Mora,
Catedrático de Economía Política en la Universidad de Madrid (1955), Catedrático de la Facultad de Derecho de Madrid (1968)
– III Semana (1955)
– XVI Semana (1968)

D. Pietro Nasini,
Jefe de la Dirección de Impuestos en la Dirección General de Mercado Interior y Armonización legislativa de la Comisión de las Comunidades Europeas
– XX Semana (1972)

D. Ginés Navarro Fernández,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXIV Semana (1986)
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVII Semana (1989)

D. Mariano Navarro Rubio,
Ministro de Hacienda
– VI Semana (1958)
– IX Semana (1961)
– XIII Semana (1965)

Dª. Ana Naveira Naveira,
Inspectora de Finanzas del Estado
– XLI Semana (Enero 1994)

D. Julián Nieto Fernández,
Inspector de Tributos, Jefe de la Sección de Control e Investigación de Contribuyentes de la Dirección General de Inspección Tributaria
– XXIII Semana (1975)

D. Julio Nieves Borrego
– XI Semana (1963)

D. Rafael Noguero Galilea,
Economista
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Pablo de la Nuez y de la Torre,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Subdirector General del Régimen Financiero de las Corporaciones Locales (1971).
– XII Semana (1964)
– XIX Semana (1971)

D. Francisco Núñez Boluda,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. José Núñez y Núñez,
Vocal Asesor, Ministerio de Cultura
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Ramiro Núñez de Villaveirán y Ovilo,
Inspector financiero y tributario
– XXVI Semana (1978)

D. Modesto Ogea Martínez-Orozco,
Inspector Técnico Fiscal del Estado, jefe de la Sección de Estudios Fiscales Generales (1976-77)
– XIX Semana (1971)
– XXIV Semana (1976)
– XXV Semana (1977)

D. Alberto Oliart Saussol
– XI Semana (1963)

D. Andrés de la Oliva Navarrete,
Inspector Técnico de Timbre en Sevilla
– IV Semana (Enero 1956)

D. José Ignacio Olivares Zarzosa,
Abogado del Estado. Subdirector General de Régimen jurídico Tributario de la Dirección

General de lo Contencioso del Estado (1975).
- XXIII Semana (1975)
- XXIX Semana (1981)

D. Carlos de Orduña Chouraki
- XXXVI Semana (1988)

D. Antonio Ortega Gómez,
Ernst & Young
- XLII Semana (Oct. 1994)

D. Juan Antonio Ortiz García,
Director General del Instituto de Crédito a Medio y Largo Plazo (1964)
- XII Semana (1964)

D. Luis Ortiz González,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Director General de Impuestos del Ministerio de Hacienda (1974)
- XIII Semana (1965)
- XXII Semana (1974)

D. Román Ortiz Gutiérrez,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Consejero Financiero de la Delegación Española en la C.E.E. (1976). Inspector Financiero y Tributario.
- XV Semana (1967)
- XVIII Semana (1970)
- XXIII Semana (1975)
- XXIV Semana (1976)
- XXV Semana (1977)
- XXX Semana (1982)
- XXXIII Semana (1985)

D. Martín Ortiz Vidal,
Inspector Financiero y Tributario del Estado
- XXXI Semana (1983)

D. Juan Otero Castelló,
Inspector Técnico Fiscal del Estado. Jefe de la Sección de Convenios Internacionales de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda (1972-74). Jefe del Servicio de Relaciones Fiscales Internacionales (1976). Inspector financiero y tributario (1980-82)
- XX Semana (1972)
- XXI Semana (1973)
- XXII Semana (1974)
- XXIII Semana (1975)
- XXIV Semana (1976)
- XXVIII Semana (Mayo.1980)
- XXX Semana (1982)

Mr. Nicholas Reginald Owen Mercer,
Comissioner of the Seard of Inland Revenue
- XII Semana (1964)

D. Alberto Oyarzábal Lecuona,
Comisión de las Comunidades Europeas
- XXXIX Semana (1991)

D. Jesús Pabón y Suárez de Urbina,
Catedrático de Historia Universal Contemporánea, Director de la Real Academia de la Historia
- XXI Semana (1973)

D. Alfonso Padilla Serra,
Catedrático de Derecho Político
- XX Semana (1972)

D. Heribert Padrol Munté,
Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT (1997). Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT (1999)
- XLV Semana (Mayo. 1997)
- XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. Carlos Palao Taboada,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Nacional de Educación a Distancia
- XXXI Semana (1983)

Dª. Teresa Pan-Montojo,
Inspectora de Finanzas del Estado
– XXXIII Semana (1985)

D. Mario Pardo Carmona
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVII Semana (1989)

D. Santiago Parra de Mas,
Inspector Técnico Fiscal del Estado, Profesor Ayudante de la Universidad de Zaragoza
– XIX Semana (1971)
– XXI Semana (1973)

D. Jaime Parrondo Aymerich,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXIV Semana (1986)
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVIII Semana (1990)

D. Jesús del Paso Bengoa,
Inspector de Hacienda del Estado
– XXXIX Semana (1991)
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Luis Pedroche y Rojo,
Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
– XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Jesús Pedrosa Ortega,
Inspector financiero y tributario
– XXVII Semana (Mayo.1979)

D. Juan Pelegrí Girón
– XXXV Semana (1987)

Dª. María Soledad Peña Cristóbal,
Licenciada en Derecho
– XXXII Semana (1984)

D. José María Peña Garbin,
Inspector de Finanzas del Estado
– XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Edesio Peña Hernando,
Inspector de los Tributos, Jefe de la Sección 1ª. de la Secretaría General de la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda.
– XXIII Semana (1975)

D. Jorge J. Pereira Rodríguez
– XXXVI Semana (1988)

D. Luis Pérez-Agua Clamagirand,
Inspector Técnico Fiscal del Estado, Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda
– XXI Semana (1973)

D. José Luis Pérez de Ayala,
Conde de Cedillo. Catedrático de la Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia (1967). Catedrático de Hacienda Pública (1980-92)
– XV Semana (1967)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXX Semana (1982)
– XXXI Semana (1983)
– XXXII Semana (1984)
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Carlos Pérez de Bricio,
Ministro de Industria (1976)
– XI Semana (1963)
– XXIV Semana (1976)

D. Rafael Pérez Escolar,
Abogado
– XI Semana (1963)
– XXIII Semana (1975)

D. Gerardo Pérez Rodilla,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXVI Semana (1988)
– XXXIX Semana (1991)
– XLV Semana (Mayo. 1997)

D. Fernando Pérez-Royo
– XLII Semana (Oct. 1994)

D. Diego Perona Villarreal,
Ingeniero Industrial al servicio de Hacienda.
– XVII Semana (1969)

D. José J. Perulles,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
– XLII Semana (Oct. 1994)

D. Enrique Piedrabuena Richard,
Abogado
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXX Semana (1982)

D. Enrique Piñel López,
Asesor jurídico. Asociación Española de Banca Privada
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Antonio Polo Díez,
Catedrático de la Universidad de Barcelona, decano de la Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales
– VI Semana (1958)

D. Alfonso Polo Soriano,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXIV Semana (1986)

D. Michel Poniatowski,
Director del Gabinete de la Secretaría de Estado de Finanzas en Francia (1962)
– X Semana (1962)

D. Magín Pont Mestres,
Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Tributario, Abogado y Economista
– XXVIII Semana (1980)
– XXXI Semana (1983)

D. Alfonso Porras del Corral,
Inspector Técnico Fiscal del Estado.
– XVII Semana (1969)

D. David Poveda Modesto,
Inspector Técnico de Timbre del Estado
– VI Semana (1958)

D. Joaquín del Pozo López,
Inspector Técnico Fiscal del Estado, jefe de la Sección de Organización y Proyectos Tributarios (1976). Inspector Financiero y Tributario del Estado e Inspector de los Servicios. Ministerio de Economía y Hacienda
– XIX Semana (1971)
– XXIV Semana (1976)
– XXV Semana (1977)
– XXIX Semana (1981)
– XLII Semana (Oct. 1994)

D. José Pradel Alfaro,
Asesor fiscal
– XXXII Semana (1984)

D. Fernando Prats Mañez.
Inspector de Haciendo del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. José Luis Prieto Hernández,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XXV Semana (1977)

D. José Antonio Puelles Pérez,
Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Ignacio de la Puente
– XI Semana (1963)

D. José Antonio Pueyo y Masó,
Inspector Financiero y Tributario del Estado
– XXIX Semana (1981)
– XXX Semana (1982)

D. Emilio Pujalte Clariana,
Magistrado
– XLII Semana (Oct. 1994)

D. Vicente Querol Bellido,
Interventor del Estado
– XXXII Semana (1984)

Dª. Mª. Teresa Querol García,
Jefe de la Oficina Técnica de la O.N.I. (1994)
– XLII Semana (Oct. 1994)

D. Jesús Quintas Bermúdez,
Inspector Financiero y Tributario
– XXX Semana (1982)
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. Francisco de Quinto Zumárraga
– XXXVIII Semana (1990)

D. Eduardo Ramírez Medina,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)
– XXXVI Semana (1988)

D. Jesús de Ramón-Laca Cotorruelo,
Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda
– XXX Semana (1982)

D. Francisco Javier Ramos Gascón
– XI Semana (1963)

D. Jesús Ramos Prieto.
Profesor Dr. Universidad Pablo Olavide de Sevilla
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. José Luis Raymond Bará,
Catedrático de Universidad
– XXX Semana (1982)

D. Alejandro Rebollo Alvarez-Amandi,
Inspector Técnico Fiscal del Estado, Secretario General y Director Financiero de RENFE (1974)
– XIX Semana (1971)
– XXII Semana (1974)

Dª. Mª. Carmen Revilla Pedraza
– XXXVII Semana (1989)

D. Arturo Rey Villarreal,
Jefe de la Sección de Estudios Básicos de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda.
– XVIII Semana (1970)

D. Javier Rincón Olivares,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XXIV Semana (1976)

D. Vicente del Río Fuster,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XIX Semana (1971)

D. Francisco Javier del Río López,
Inspector Técnico fiscal del Estado
– XXII Semana (1974)

D. Francisco Javier de la Riva Garriga,
Inspector financiero y tributario. Subdirector General de Estudios Financieros y Organismos Internacionales (1982)
– XXVI Semana (1978)
– XXX Semana (1982)
– XXXIII Semana (1985)

D. Manuel Antonio de la Riva y Zambrano,
Secretario General Técnico del Ministerio de Agricultura
– XVI Semana (1968)

D. Alejandro Rodríguez Álvarez,
Inspector de Hacienda del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Alvaro Rodríguez Bereijo,
Presidente del Tribunal Consititucional
– XLIII Semana (Nov. 1995)

D. Jesús Rodríguez Carreras,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XVI Semana (1968)

D. Francisco Rodríguez Cirujeda,
Inspector Técnico de Timbre del Estado
– II Semana (1954)

D. Jesús María Rodríguez Laucirica
– XI Semana (1963)

D. Jesús Rodríguez Márquez
– XLIX Semana (Nov. 2004)

Dª. Rosa Rodríguez Moreno,
Inspectora financiera y tributaria del Estado
– XXXII Semana (1984)
– XL Semana (Nov. 1992)

D. Hermenegildo Rodríguez Pérez,
Inspector Técnico de Timbre del Estado. Inspector Técnico Fiscal del Estado. Inspector Financiero y Tributario del Estado (1980, 1981)
– IV Semana (Enero 1956)
– IX Semana (1961)
– XI Semana (1963)
– XVII Semana (1969)
– XVIII Semana (1970)
– XXV Semana (1977)
– XXVI Semana (1978)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXIX Semana (1981)
– XXXI Semana (1983)

D. Pedro Rodríguez-Ponga y Ruiz de Salazar,
Síndico Presidente del Ilustre Colegio de Agentes de Cambio y Bolsa de Madrid
– XXI Semana (1973)

D. Estanislao Rodríguez-Ponga y Salamanca,
Asesor Fiscal del BBV (1996). Inspector de Finanzas del Estado. Secretario de Estado de Hacienda (2001)
– XLIV Semana (Nov. 1996)
– XLV Semana (Mayo. 1997)
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. César Rodríguez Ramos.
Socio Director de Price Waterhouse.
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. Antonio Rodríguez Robles,
Intendente al servicio de la Hacienda Pública
– IX Semana (1961)
– XXIII Semana (1975)

D. Lorenzo Rodríguez Rojo
– XXX Semana (1982)

D. Valentín Rodríguez y Vázquez de Prada,
Técnico de Administración Civil, Profesor Ayudante de Derecho Administrativo
– XIX Semana (1971)

D. Antonio José Rodríguez Vegazo.
Inspector de Hacienda del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Manuel Rojas Zornoza
– XI Semana (1963)

D. Pedro Romero Mata,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. Juan Rovira Tarazona

D. José Antonio Rozas Barriga,
Inspector Financiero y Tributario
– XXX Semana (1982)

D. Juan Manuel Rozas Eguiburu,
Interventor General de la Administración del Estado (1962)
– X Semana (1962)

D. Antonio Rua Benito,
Consejero de la Misión de España cerca de la C.E.E. Técnico de Aduanas, Subdirector General de Financiación Interior y Mercado de Capitales de la Dirección General de Política Financiera del Ministerio de Hacienda
– XVIII Semana (1970)
– XXI Semana (1973)

D. Juan José Rubio Guerrero,
Director del Instituto de Estudios Fiscales (2000)
– XLVII Semana (Nov. 2000)

D. Mariano Rubio Jiménez,
Subdirector General del Banco de España
– XVIII Semana (1970)

D. José Luis Rubio Virseda,
Inspector Técnico de Timbre del Estado
– IX Semana (1961)

Dª. Dolores Mª. Rufian Lizana,
Departamento de Derecho Financiero, Universidad de Granada
– XXXIV Semana (1986)

D. Salvador Ruiz Gallup,
Director del Departamento de Orgtanización, Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT
– XLVII Semana (Nov. 2000)

D. José Ramón Ruiz García,
Profesor titular de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho en la Universidad de Zaragoza
– XXXI Semana (1983)

D. Ignacio Ruiz-Jarabo Colomer,
Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. Joaquín Ruiz Jiménez
– IX Semana (1961)

D. J. Ignacio Ruiz Toledano.
Inspector de Haciendo del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. Guillermo Ruiz Zapatero
– XXXVI Semana (1988)

D. Javier Rusinés Torregrosa,
Director General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria
– XXXV Semana (1987)

D. Félix Ruz Bergamín,
Inspector Técnico de Timbre del Estado
– III Semana (1955)

D. Alfonso Sabán Godoy,
Magistrado del Tribunal Supremo de Justicia de Madrid
– XLIII Semana (Nov. 1995)
– XLVI Semana (Mayo. 1999)

D. Gonzalo Sáenz de Buruaga
– XXXIII Semana (1985)

D. Juan A. Sagardoy Bengoechea,
Profesor de Derecho del Trabajo de la Universidad de Valladolid
– XXII Semana (1974)

D. Fernando Sainz de Bujanda,
Letrado de las Cortes españolas, Inspector Técnico de Timbre del Estado, Vocal de la Junta Consultiva de Timbre, Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid (1961-71)
– I Semana (Enero 1953)
– II Semana (1954)
– III Semana (1955)
– IV Semana (Enero 1956)

– VI Semana (1958)
– IX Semana (1961)
– XI Semana (1963)
– XVII Semana (1969)
– XIX Semana (1971)

D. José M.ª Sainz de Vicuña y García Prieto,
Subsecretario del Ministerio de Hacienda
– XIX Semana (1971)

Dª. Pilar Salinas Cano de Santayana,
Abogada. Asociada de Landwell
– XLVII Semana (Nov. 2000)

D. Hilario Salvador Bullón.
– IV Semana (Enero 1956)
– V Semana (Enero 1957)
– VI Semana (1958)

D. Pablo Salvador Bullón.
– IV Semana (Enero 1956)
– V Semana (Enero 1957)
– VI Semana (1958)

D. Gerardo Salvador Merino,
Presidente del Consejo de Administración de Motor Ibérica, S. A.
– XVII Semana (1969)

D. José Luis Sampedro Sáez,
Catedrático de Estructura Económica de la Universidad de Madrid (1958). Técnico de Aduanas, Catedrático de Estructuras e Instituciones Económicas, jefe del Gabinete Técnico de la Dirección General de Aduanas
– VI Semana (1958)
– XXII Semana (1974)

Dª. Margarita Sánchez
– XXX Semana (1982)

D. Luis Sánchez Agesta,
Catedrático de Derecho Político
– XII Semana (1964)

D. Francisco Sánchez-Casas,
Ingeniero Agrónomo
– XXXV Semana (1987)

D. José María Sánchez-Cortés,
Inspector financiero y tributario
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Juan Sánchez-Cortés y Dávila,
Subsecretario del Ministerio de Hacienda (1962-64). Presidente del Consejo Superior de Hacienda Pública (1974)
– X Semana (1962)
– XII Semana (1964)
– XXII Semana (1974)

D. José Antonio Sánchez Galiana
– XXXIV Semana (1986)

D. Antonio Sánchez Pedreño,
Director General Adjunto del Banco de España
– XVIII Semana (1970)

D. Federico Sánchez Pinilla,
Inspector financiero y tributario
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXXV Semana (1987)

D. Eloy Sánchez Torres,
Notario excedente y Abogado del Estado en la Dirección General de Timbre y Monopolios
– I Semana (Enero 1953)

D. Eduardo Sanfrutos,
Socio de Ersnt & Young
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. Jaime Sanmartín Fernández
– XXXVIII Semana (1990)

D. José Santacana Jubillar,
Economista, Asesor Fiscal
– XXXIII Semana (1985)

D. Fernando Santaolalla las Heras,
Inspector Técnico Fiscal del Estado.
– XIX Semana (1971)

D. José Damián Santiago Martín,
Inspector Financiero y Tributario del Estado
– XXXI Semana (1983)

D. Jesús Santos Rein,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XIV Semana (1966)

D. Fernando Santaolalla de las Heras,
Inspector Técnico de Timbre
– V Semana (1957)

D. Eduardo Sanz Gadea,
Subdirector General de Impuestos sobre Personas Jurídicas (1992-1996). inspector Adjunto al Jefe de la ONI (2001)
– XXXVIII Semana (1990)
– XL Semana (Nov. 1992)
– XLII Semana (Oct. 1994)
– XLIV Semana (Nov. 1996)
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. Carlos Sarmiento Uceda,
Director de Programas de Análisis Económicos y Tributarios
– XXX Semana (1982)

D. Mariano Sebastián Herrador,
Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal en la Universidad de Madrid
– III Semana (1955)
– XII Semana (1964)

D. Santiago Segarra Tormo,
Director del Departamento de Informática Tributaria de la AEAT
– XLVII Semana (Nov. 2000)

D. Jorge V. Segrelles García,
Inspector financiero y tributario
– XXVIII Semana (Mayo.1980)
– XXX Semana (1982)

D. Enrique Sendagorta
– XI Semana (1963)

D. José Mª. Serena Puig,
Inspector de Finanzas del Estado. Inspector Regional Financiero y Tributario de Navarra y del País Vasco (1991)
– XXXIV Semana (1986)
– XXXIX Semana (1991)

D. Fernando Serrano Antón,
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario - Universidad Complutense de Madrid
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. Enrique Serrano Guirado,
Secretario general Técnico del Ministerio de la Vivienda.
– XII Semana (1964)

D. Angel Serrano Gutiérrez
– XXXVI Semana (1988)

D. Roberto Serrano López,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXIX Semana (1991)

D. José Antonio Serrano Sobrado,
Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo
– XXXIX Semana (1991)

Dª. Isabel Serret Murga,
Inspectora financiera y tributaria del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. José Víctor Sevilla Segura,
Secretario General del Instituto de Estudios Fiscales, Intendente al servicio de la Hacienda Pública (1975). Secretario de Estado de

Hacienda (1983).
- XXIII Semana (1975)
- XXXI Semana (1983)

Dª. Encarnación Sierra Fernández-Victorio,
Inspectora de finanzas del Estado
- XXXII Semana (1984)
- XXXIII Semana (1985)

D. Vicente Sierra y Ponce de León,
Abogado del Estado (excedente)
- XXXIII Semana (1985)

D. Antonio Manuel Siles Cantero.
Inspector de Hacienda del Estado
- XLIX Semana (Nov. 2004)

Dª. María Luisa Silva de Lapuerta
- XXXIII Semana (1985)

D. Federico Silva Muñoz,
Abogado del Estado. Ministro de Obras Públicas (1968)
- XII Semana (1964)
- XVI Semana (1968)

D. Eugenio Simón Acosta,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Navarra
- XXXIX Semana (1991)
- XLV Semana (Mayo. 1997)

D. Francisco Solana Villamor,
Subdirector General de Impuestos Especiales
- XXXIX Semana (1991)

D. Pedro Solbes Mira,
Secretario de Estado para las Relaciones con la C.E.E.(1988). Ministro de Economía y Hacienda (1994)
- XXXVI Semana (1988)
- XLII Semana (Oct. 1994)

D. Joaquín Soto Guinda,
Secretario general técnico del Ministerio de Hacienda
- XXVII Semana (Mayo.1979)

Profesor Gaetano Stammati,
Director General de Participaciones estatales de Italia
- IX Semana (1961)

D. Leopoldo Stampa Sánchez,
Notario de Madrid
- XXVIII Semana (Mayo.1980)

Dª. Concepción Suárez-Llanos Rovira,
Actuaria de Seguros e Inspectora Técnica de Seguros de Ahorro
- XXXI Semana (1983)

D. José Tanco Martín Criado,
Inspector de finanzas del Estado. Subdirector General de Estudios y Planificación. Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales. Ministerio de Economía y Hacienda (1985)
- XXXII Semana (1984)
- XXXIII Semana (1985)

D. Mariano Tartón Marco
- VII Semana (1959)

D. José María Tejera Victory,
Director General de lo Contencioso
- XVII Semana (1969)

D. José Manuel Tejerizo López,
Catedrático de la Universidad de Valladolid (1981). Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (1987-1992)
- XXIX Semana (1981)
- XXXV Semana (1987)
- XXXVIII Semana (1990)
- XL Semana (Nov. 1992)

D. Enrique Tevar del Olmo,
Agente de Cambio y Bolsa
– XXV Semana (1977)
– XXIX Semana (1981)

D. Francisco Tomé Cidoncha,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. Francisco Torres Cobo,
Interventor del Estado
– XXXII Semana (1984)

D. Vicente Torres López
– IX Semana (1961)

D. Manuel de Torres Martínez,
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Director de los Seminarios del Instituto Social León XIII
– II Semana (1954)

D. Mariano Tortón Marcos
– IV Semana (Enero 1956)

D. Jaime Trebolle Fernández,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)

Dª. Mª. Teresa Treviño Alfonso,
Inspectora de Finanzas del Estado
– XXXIII Semana (1985)

D. Manuel Trujillo Jiménez,
Inspector Técnico de Timbre del Estado
– X Semana (1962)

D. Ignacio Ucelay Sanz,
Inspector de Finanzas del Estado.
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. José Luis Ucieda Arcas,
Director General de Rioblanco, S.A.
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Juan Carlos Ureta Domingo
– XXXVI Semana (1988)

D. Manuel María Uriarte Zulueta,
Abogado del Estado. Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda (1972).
– XX Semana (1972)
– XXIX Semana (1981)

D. Jesús Urías Valiente,
Subdirector de Auditoria del Instituto Nacional de Industria
– XXXI Semana (1983)

D. Dionisio Usano
– XXX Semana (1982)
– XXXVI Semana (1988)

D. Angel Vaillo Alegre,
Inspector Financiero y Tributario del Estado
– XVIII Semana (1970)
– XXX Semana (1982)
– XXXI Semana (1983)

D. Francisco Valencia Alonso,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXVI Semana (1988)
– XXXIX Semana (1991)
– XLI Semana (Enero 1994)

D. Luis Valero Bermejo,
Subsecretario de Hacienda
– XIV Semana (1966)

D. Nicolás Valero Lozano.
Abogado del Estado
– XLIX Semana (Nov. 2004)

Dª. Pilar Valiente Calvo,
Directora del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.
– XLIV Semana (Nov. 1996)

D. Manuel Del Valle Esgueva,
Presidente de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos de Timbre del Estado.
– I Semana (Enero 1953)
– II Semana (1954)

D. Carlos Vázquez Canales
– XXXVI Semana (1988)

Dª. Mercedes Vázquez de Padura,
Inspectora Técnica de Seguros y Ahorro
– XXXI Semana (1983)

D. Miguel Ángel Velasco Alonso,
Inspector Técnico de Timbre del Estado (1953). Inspector Técnico Fiscal del Estado (1973). Inspector financiero y tributario (1980)
I Semana (Enero 1953)
– XXI Semana (1973)
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. J. Velasco Plaza
– XXXVI Semana (1988)

D. Antolín Velasco Sanz,
Abogado
– XXVIII Semana (Mayo.1980)

D. Fernando Velayos Jiménez,
Subdirector General de Relaciones Fiscales Internacionales (2000). Subdirector General Tributación de no Residentes - Dirección General de Tributos (2001)
– XLVII Semana (Nov. 2000)
– XLVIII Semana (Nov. 2001)

D. Francisco A. Velázquez Cueto,
Inspector financiero y tributario del Estado
– XXXII Semana (1984)

Dª. Virginia Velázquez Marcos,
Letrado del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid
– XXXIII Semana (1985)

D. Antonio Verdu Santurde,
Intendente al Servicio de Hacienda
– XXII Semana (1974)

Dª. Virginia Verger Casasnovas,
Inspectora de Finanzas del Estado
– XLI Semana (Enero 1994)

D. Bernardo Vidal Martí,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXVII Semana (1989)

D. José Vilarasau Salat
– XI Semana (1963)

D. José María de la Villa,
Inspector Técnico Fiscal del Estado, Jefe de la Sección de Regímenes Tributarios Especiales de la Dirección General de Impuestos del Ministerio de Hacienda (1972). Inspector de Finanzas del Estado
– XX Semana (1972)
– XXXIII Semana (1985)

D. Carlos Villanueva Lázaro,
Inspector Técnico de Timbre del Estado.
– I Semana (Enero 1953)

D. Salvador Villanueva Segura,
Inspector Financiero y Tributario del Estado. Presidente del Consejo de Estudios de la Fundación (1990-91)
– XXIX Semana (1981)
– XXX Semana (1982)
– XXXVIII Semana (1990)
– XXXIX Semana (1991)
– XLIV Semana (Nov. 1996)

Dª. Marta Villar Ezcurra,
Profesora agregada de la Universidad San Pablo - CEU
– XLVII Semana (Nov. 2000)

D. **Juan Manuel Villar Mir**,
Presidente de Altos Hornos de Vizcaya, S.A.. y de Altos Hornos del Mediterráneo, S.A.
– XXI Semana (1973)

D. **Francisco Villota Villota**,
Economista del Estado
– XVII Semana (1969)
– XVIII Semana (1970)

D. **Antonio Vivancos Baño**,
Inspector Técnico Fiscal del Estado
– XIX Semana (1971)
– XXI Semana (1973)

D. **Enrique Wucherpfenning Gaminde**,
Inspector de Finanzas del Estado
– XXXIII Semana (1985)

D. **José Luis Yuste Grijalba**,
Letrado del Consejo de Estado y de las Cortes Españolas
– XXII Semana (1974)

Dª. **Yolanda Zabala Martínez**,
Economista
– XL Semana (Nov. 1992)

D. **Antonio Zabalza Martí**,
Secretario de Estado de Hacienda
– XXXIX Semana (1991)

D. **Tomás Zamora Rodríguez**,
Jefe del Gabinete de Estudios del Banco de Crédito a la Construcción.
– XXI Semana (1973)

D. **Juan Zornoza Pérez**,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid
– XLIX Semana (Nov. 2004)

D. **Ignacio Zurdo Ruiz-Ayúcar**,
Inspector Técnico Fiscal del Estado (Excedente)
– XXXVIII Semana (1990)
– XXXIX Semana (1991)
– XL Semana (Nov. 1992)

D. **Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar**,
Inspector Técnico fiscal del Estado. Jefe de la Sección de Estudios Fiscales Generales de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda (1977). Inspector Financiero y Tributario (excedente).
– XXI Semana (1973)
– XXIV Semana (1976)
– XXV Semana (1977)
– XXX Semana (1982)
– XXXV Semana (1987)
– XXXVI Semana (1988)
– XXXVII Semana (1989)
– XXXVIII Semana (1990)
– XXXIX Semana (1991)
– XL Semana (Nov. 1992)

D. **Jaime Zurita Sáenz de Navarrete**,
Catedrático de Universidad
– XXX Semana (1982)

D. **Miguel Zurita y Sáenz de Navarrete**,
Inspector Técnico Fiscal del Estado, Subinspector Regional de Empresas de la Dirección General de Inspección e Investigación Tributaria del Ministerio de Hacienda (1973). Inspector Técnico Fiscal del Estado (supernumerario). Inspector Provincial de la Diputación Foral de Alava (1976)
– XXI Semana (1973)
– XXIV Semana (1976)