

DR 29 51

Buenas noches, comenzamos aquí Revista de Derecho. Tres temas ocuparán hoy nuestra atención. Hablaremos de la Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.

Después en Derecho del Trabajo trataremos el derecho de huelga. Y por último veremos la improbabilidad de los plazos procesales, materia de derecho procesal. A partir de ahora en Revista de Derecho entramos en el tiempo que corresponde a Derecho Financiero y Tributario.

Vamos a hablar de la Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y con nosotros están dos especialistas en el tema. Son los profesores de la UNED, Carlos Palao Taboada, que es catedrático de Derecho Financiero y Tributario, y Antonio Martínez Lafuente, que es profesor titular también de Derecho Financiero y Tributario. Ante todo, buenas noches a los dos.

Tenemos poco tiempo y el tema es bastante amplio, así que empezamos rápidamente. El pasado día 27 de abril el Boletín Oficial del Estado publicaba el texto de la ley fechada el día anterior sobre modificación parcial de la Ley General Tributaria. Profesores Palao y Martínez Lafuente nos quieren explicar el alcance de esta ley.

Profesor Palao. Se trata de un texto de gran importancia. El proyecto de ley que dio origen al texto vigente se denominaba de represión del fraude fiscal.

Esto nos da una idea de cuál es la dirección política de esta disposición, pero aparte de los aspectos sancionadores fiscales, esta ley regula otros muchos temas generales del derecho tributario de considerable importancia. Con todo, el tema del derecho penal tributario es su aspecto fundamental. Esta ley se presentó al Parlamento junto con el proyecto de ley orgánica de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la hacienda pública, es decir, en materia de delito fiscal, forma, por consiguiente, una cierta unidad con este segundo texto.

Y, como digo, su línea fundamental es la reforma de las infracciones y sanciones tributarias, por un lado para adaptarlas a esta materia a la nueva técnica de los impuestos personales sobre la renta, reforzando al mismo tiempo el carácter sancionador de estas medidas penales, ¿verdad?, reforzando el carácter represivo de estas infracciones y sanciones. Esta es la línea general de esta disposición. La primera parte de esta nueva ley se refiere a determinadas cuestiones relacionadas con la obligación tributaria.

Profesor Martínez Lafuente, ¿qué novedades ofrece en este aspecto? Las novedades son muy sustanciales, porque en esta ley se quiere afrontar algo que con anterioridad no parecía demasiado bien regulado, que es la influencia del tiempo en el cumplimiento de la obligación tributaria. Sin perjuicio del régimen de sanciones y de infracciones que veremos luego, la ley se refiere fundamentalmente al ingreso tardío y al abono de los intereses de demora. Ambas cuestiones se pueden analizar de forma separada.

El ingreso tardío aparece en la nueva redacción que se da al artículo 61 de la ley general

tributaria, y ahí ya se nos dice, reformando el proyecto anterior, que todo ingreso que se realice sin requerimiento de la administración, es decir, sin que actúe la excesión de los tributos, comportará el abono del interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que procedan. Estas sanciones hay que entender que son aquellas que proceden por infracciones simples, para darle algún sentido al prefecto que también considera infracción de carácter grave el ingresar fuera de plazo. Hay que entender, por tanto, que el ingreso que se realiza con requerimiento de la excesión de los tributos, constituye una infracción grave, mientras que el ingreso voluntario es una infracción simple.

Las consecuencias que en derecho y en términos cuantitativos procede declarar, es que cuando se realiza este ingreso tardío, la hacienda pública va a exigir al contribuyente intereses de demora por todo el tiempo transcurrido entre que finalizó el plazo para realizar el ingreso y el día en que efectivamente se realiza. Piénsese que antes, por este periodo, únicamente se exigía al contribuyente el llamado recargo de prórroga. Con la nueva ley es dudoso que el periodo y recargo de prórroga subsista.

En definitiva, esto es así, porque con la exigencia del interés de demora, es más justa la posición del contribuyente y la posición acreedora del fisco, porque si no teníamos un amplio periodo en que siempre se exigía un recargo de prórroga de carácter fijo, sea cual fuere la tardanza en el ingreso. Ahora, con la exigencia del interés de demora, parece, como decía antes, más justa la posición de la hacienda y del contribuyente. La ley se refiere igualmente a la regulación del interés de demora.

Sobre esta materia es bien sabido que en el año 84 se han producido innovaciones muy importantes. En el mes de junio aparece una ley que regula el interés de demora en todos los aspectos del derecho, y por tanto de hecho tributario, y la ley de presupuestos para el año en que nos encontramos, cuantifica el interés de demora en un 11%. Pues bien, con la reforma de la ley general tributaria, se produce un acomodo a la ley que antes decíamos de junio del 84, y por tanto va a haber un interés homogéneo para todas las posiciones, sean del fisco acreedoras o sean del fisco deudoras.

Me refiero al segundo caso, cuando el fisco tiene que abonar interés de demora, porque también se retoca a estos efectos el artículo 155 de la ley general tributaria. Como algún autor ha querido ya afirmar, con el interés de demora lo que se produce es una compensación o nivelación financiera que nunca le beneficia al contribuyente el ingresar de forma tardía, sino que la posición deudora frente al fisco le suponga el abono del interés, lo mismo que en relaciones particulares, siempre que se debe una cantidad hay igualmente la obligación de abonar el interés moratorio. Por tanto, y antes de entrar en la temática importante de las inversiones tributarias, y en cuanto a la propia obligación, tenemos que decir que se ha producido un mayor acomodo de la posición del deudor tributario cuando realiza de forma tardía el ingreso de su obligación, y ha quedado más esclarecido el marco jurídico de la agenda pública y del contribuyente.

Respecto a la determinación de la base imponible, profesor Palao, ¿qué innovaciones supone esta ley de 26 de abril de modificación parcial de la ley general tributaria? Se ha aprovechado la oportunidad de elaborar esta ley para actualizar la parte correspondiente de la ley general tributaria que había quedado completamente obsoleta o superada por las modificaciones que en esta materia se habían producido, especialmente a partir de las leyes de reforma tributaria del año 1978. Se suprimieron hace tiempo las antiguas evaluaciones globales, desaparecieron por una ley de 1980 los jurados tributarios, y lo que se ha hecho fundamentalmente en esta parte de la ley es recoger esta modificación, regulándose en sus aspectos básicos, sin grandes innovaciones, los tres procedimientos actualmente existentes de determinación de las bases, la llamada estimación directa, la estimación objetiva singular y la llamada estimación indirecta, que es el procedimiento que vino a sustituir a partir de 1980 a la actividad de los antiguos jurados tributarios. En esta materia, sin embargo, de la estimación indirecta sí hay una novedad digna de mención, y es que hasta ahora, para proceder a este tipo de estimación, en el cual, como contrapeso al incumplimiento por parte del contribuyente de su deber de colaboración con la Hacienda Pública, de suministrar datos, etc., había un debilitamiento del rigor en la prueba de los hechos.

Ahora bien, para proceder a este procedimiento, a este método de determinación, en el cual, como digo, el rigor en la prueba de los hechos está debilitado, justamente debilitado, por otro lado, se requería, sin embargo, la emanación, el pronunciamiento de un acto administrativo en el cual se declarase que procedía llevar a cabo la determinación con arreglo a este procedimiento. Esta exigencia, que trataba de ser una garantía para el contribuyente, sin embargo, daba oportunidad para numerosas dilaciones y retrasos en el procedimiento. Y de aquí que se haya suprimido, en la ley que estamos ahora comentando, la exigencia de este acto administrativo previo.

Esto no quiere decir, naturalmente, que la Administración pueda arbitrariamente determinar la base con arreglo a este procedimiento. Si lo hace así, entonces el resultado de esta determinación podrá ser objeto de impugnación cuando se dicte el acto administrativo de liquidación a través de los recursos pertinentes. Lo que pasa es que no hay una división, digamos, entre la determinación de la procedencia de la estimación indirecta y el resultado de la aplicación de este procedimiento.

Esta es, quizá, la novedad más importante en esta materia. La parte principal de la nueva ley es la regulación de las infracciones y sanciones tributarias. ¿Cuáles son los aspectos más destacados de las nuevas normas? Profesor Martínez Lafuente.

Sin ninguna duda, es la parte más importante, como usted bien decía, y esto requiere una gran labor de síntesis. El esquema actual de nuestra ley general tributaria parte de una triple clasificación. La infracción es simple, es de omisión o es de defraudación.

En la actualidad se mantiene la categoría de infracción simple y las dos últimas se refunden en el concepto de infracción grave. Veamos por separado lo que afecta a unas y a otras. En las

infracciones simples se produce una novedad, si se quiere doctrinal, que es una definición de la infracción simple.

Ya se había dicho que es el incumplimiento de los deberes que se imponen al contribuyente, distinto de la estricta obligación de pago. Pues bien, el incumplir estos deberes ahora se sanciona con la misma categoría que antes ya conocíamos, de infracción simple, pero se potencia ampliamente el esquema sancionador. Se llega a unas cuantías importantes por la comisión de estas infracciones.

Antes, con el sistema que teníamos hasta la reciente ley, no se podía alcanzar la cifra de 15.000 pesetas por cada infracción. Ahora se puede superar el millón de pesetas. De ahí, por tanto, que se haya potenciado ampliamente la infracción y la sanción simple.

Y esto es así porque, evidentemente, es un soporte de información muy importante el que proporciona al contribuyente con cumplir sus deberes de colaboración con la administración, y si no los cumple, es cuando la hacienda pública se considera en la obligación que le impone la ley de sancionar estas conductas. La infracción grave es la antigua división que existía entre la omisión y la defraudación, pero aquí se produce una sustancial novedad. Aunque toda ley tiene un componente político importante, podemos decir que estamos en un aspecto donde el componente o condicionante técnico no es de menor importancia.

Y esto es así porque es la tercera vez que se ha intentado afrontar de forma seria la reforma de las infracciones tributarias, y esto obedecía, a mi juicio, a dos causas. Primero, que la ley general tributaria, aunque formalmente es de 1963, en esta materia arrastra la legislación que prácticamente se remonta a los años 20, cuando se empieza a regular en España la problemática de las consecuencias de la inspección de los tributos. Pero en el momento actual, obviamente, el procedimiento de liquidación tributaria no es el que regía en el año 1963, ni es el que regía en fechas anteriores, que, como antes se indicaba, se arrastra hasta la ley general tributaria.

Pero es que, además, tampoco el esquema sustantivo del tributo es el que preveía la ley general tributaria, y en la actualidad nos encontramos con que la masificación de las operaciones de liquidación tributaria a cargo del contribuyente, y el haberse creado unos tributos a partir de la reforma del año 1978, donde los conceptos de hecho imponible o base imponible pierden la importancia que tenían, y lo más trascendental es el exacto cálculo de la cuota, si pensamos en ambas causas, llegaremos a la conclusión de que el esquema sancionador era insuficiente. Y era insuficiente porque se basaba en la declaración del interesado, aspecto absolutamente marginal en la actualidad, porque toda declaración tributaria lleva consigo una auto-licitación del tributo, y, por otro lado, porque el haberse centrado la ley general tributaria en la no declaración del hecho imponible o en la defectuosa cuantificación de la base imponible, dejaba tras de ello un numeroso e importante conjunto de operaciones de liquidación tributaria que no se preveían en sus consecuencias sancionadoras. Posiblemente los que escuchen este programa conocerán una importante resolución del

Tribunal Central del año 83, donde se hizo unos verdaderos juegos malabares intentando decir lo que no decía exactamente la ley general tributaria.

Se planteó en esta ocasión qué ocurría con el contribuyente que se había deducido indebidamente una cantidad de la cuota del impuesto superiorenente de las personas físicas por la adquisición de una vivienda. Pues bien, esta conducta, que lleva consigo que la hacienda pública perciba menos cantidad que la que corresponde, posiblemente no puede sancionarse con la antigua redacción de la ley general tributaria, que se quedó en la exacta cuantificación de la base imponible. El problema de las deducciones es un problema diferente, también afecta a la cuota, pero es diferente.

De ahí que el Tribunal Central quiso hacer un esfuerzo doctrinal importante, peligroso en materia sancionadora, que por la doctrina ha sido muy criticado, y es precisamente la nueva redacción de la ley general tributaria lo que da solución a este conjunto de problemas. ¿Qué es inflación grave a partir de ahora? Es simplemente la diferencia entre lo que se debió ingresar y lo que se ingresa. Esto es el parámetro para calcular la sanción por inflación grave.

Luego se verá si ocurren causas exculpatorias, si el contribuyente puede agregar algo en su defensa, etc. Pero al hacer referencia la ley exclusivamente a una diferencia entre cuotas, ya se orillan todos los problemas de si el contribuyente ocultó el hecho, ocultó la base, presentó la declaración, etc. Todas estas cuestiones se refunden en el concepto actual de inflación grave.

Con la brevedad que tenemos que exponer este tema, solamente diremos que en materia sancionadora la cuantía de las sanciones no aumenta porque se mantienen los mismos topes de las antiguas de omisión y defraudación, pero eso sí, desaparece la condonación automática. Por tanto, la sanción nunca podrá ser inferior al 50% de la deuda ocultada. Bien es cierto que también se mantiene, aunque el proyecto del gobierno era dubitativo al respecto, la llamada condonación graciable, pero esto es otra cuestión diferente.

En cuanto a las sanciones, podemos por tanto concluir de que se mantiene el mismo tope máximo y mínimo que regía en la redacción de la ley general tributaria que, como sabemos, era de 1963. Bien, estamos agotando el tiempo, quedan escasamente dos o tres minutos, pero aún tenemos algunas preguntas más. En materia de procedimiento de gestión tributaria, la ley de 26 de abril contiene también novedades.

Profesor Palau, ¿querría explicarnos las principales novedades? Muy brevemente, podemos decir que las principales son las siguientes. En primer lugar, se modifica la regulación de las consultas a la Administración tributaria, volviéndose al sistema originario de la ley general tributaria. Este sistema consistía en que el resultado de la consulta no era vinculante para la Administración, si bien, ateniéndose a ella, a tal resultado, el contribuyente se eximía de posibles responsabilidades.

En 1975, mediante un decreto ley, se modifica este sistema, se convierte, se adopta la llamada modalidad de consulta vinculante para la Administración, y este es el sistema que ahora se

abandona para volver al sistema anterior. Es también de gran interés la nueva regulación, la nueva redacción que se da a los artículos 111 y 112 de la ley general tributaria, especialmente el primero. En él es donde se regula el deber de colaboración de terceras personas, distintas de los sujetos pasivos, con la gestión tributaria, mediante la comunicación de datos e informes a la Administración.

Pues bien, se incorpora, no puede decirse que el contenido de la nueva redacción sea totalmente nuevo, pero sí se incorporan algunas de las reformas que se han ido produciendo a lo largo de estos años en esta materia, tales como la regulación del secreto bancario, cuya inexistencia en términos generales se proclama en la ley, si bien se mantienen ciertas garantías para el examen de las cuentas bancarias. Se regula con mayor finura el secreto profesional que permite eximirse de este deber de colaboración. En principio, no se puede amparar un profesional en el secreto de esta naturaleza para rehusar la comunicación de datos a la Administración, si bien puede hacerlo cuando tales datos afecten a la esfera del honor o la intimidad personal de sus clientes, pero en términos generales el secreto profesional no es un obstáculo para el conocimiento por la Administración de esos datos y, desde luego, no lo es cuando se trata de conocer las rentas o los datos fiscales del propio profesional.

Este secreto se contrapesa con una severa obligación de sigilo por parte de los funcionarios. También es interesante en esta materia, por ejemplo, que junto con el antiguo deber ya regulado de autoridades, funcionarios, entes públicos de colaborar con la gestión, se incluyen en este deber a los partidos políticos, los sindicatos y las asociaciones profesionales. Yo creo que esto, dejando aparte la inspección a la que quizás si usted quiere nos referiremos después, son algunos de los aspectos más importantes en esta materia.

Efectivamente, vamos a referirnos muy brevemente a la inspección. Es la última pregunta. Profesor Martínez Lafuente, con relación a la inspección tributaria, ¿se puede destacar alguna novedad? Pues sí, se centraría la novedad solamente en el detalle de que la ley incorpora la posibilidad de que la inspección practique operaciones de liquidación tributaria, con lo cual se acaba con una polémica que seguramente muchos conocerán.

Al haberse anulado el año pasado por el Tribunal Supremo el decreto del Gobierno que decía lo mismo, por insuficiencia de rango. En fin, que en la actualidad ya no existe ningún problema y se cierra con esto un ciclo histórico muy destacado por la doctrina de asunción de competencias liquidatorias por la excepción de los tributos y queda consagrado a nivel legal esta posibilidad, con lo cual se orillan ya todos los problemas de legalidad que planteaba la antigua reglamentación de la función inspectora en cuanto a la facultad de gestionar los tributos de la hacienda pública. Bien, pues hasta aquí nuestro tiempo.

Gracias a los profesores Carlos Palau-Taguada y Antonio Martínez de la Fuente por estar esta noche en Revista de Derecho. Muchas gracias. Vamos a dar paso rápidamente a las noticias y seguiremos con Derecho del Trabajo dentro de unos minutos.