



Universitat de Lleida
Registre General

29 NOV. 1996

E: 6799

S:

**LOS DEBERES DE COLABORACIÓN CON LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA : LA
COLABORACIÓN SOCIAL Y LA INDIVIDUAL DE
INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE TERCEROS**



M^a MONTSERRAT SOLANES GIRALT

Tesis Doctoral dirigida por el
Prof. Dr. D. Juan Manuel PERULLES MORENO

UNIVERSITAT DE LLEIDA
1.996



renovación de los peritos repartidores tenía lugar todos los años si el número de contribuyentes y sus calidades lo permitían, siendo un cargo gratuito³⁶⁰.

El Ayuntamiento, y especialmente el alcalde, debían procurar que la elección de peritos recayese en “personas de arraigo, y sobre todo de probidad” y conocedores de los diversos ramos de la riqueza imponible, ya que sus funciones eran la de evaluación y la de señalar la cuota de Contribución territorial³⁶¹.

Al subdelegado de partido o al Intendente de la Provincia les correspondía elegir, de entre los individuos propuestos por el Ayuntamiento en la lista triple, a los peritos repartidores representantes de los contribuyentes³⁶².

Entre los peritos repartidores era elegido un Presidente y un secretario y desde entonces tomaban el título de Junta Pericial de evaluación y repartimiento de la Contribución Territorial, o sea sobre el producto líquido de bienes inmuebles, cultivo y ganadería³⁶³.

2') Funciones de la Junta pericial.

La Junta Pericial dividía los trabajos entre sus individuos por los puntos del pueblo y de su término y por los ramos de

³⁶⁰ El cargo de perito repartidor era gratuito y obligatorio, si bien existían supuestos en que era posible solicitar la exención, admisión y exclusión, contenidos en los artículos 4 y 5 de la Real Instrucción de 6 de diciembre de 1.845. En las grandes poblaciones, se podían contratar uno o dos arquitectos o “agrimensores” para hacer las tasaciones y mediciones que fueran necesarias, pagándoseles sus honorarios, art. 14 del R.D. de 23 de mayo de 1.845.

³⁶¹ Artículo. 6.º de la Real Instrucción de 6 de diciembre de 1.845.

³⁶² Artículo. 2 de la Real Instrucción de 6 de diciembre de 1.845.

³⁶³ Artículo 14 de la Real Instrucción de 6 de diciembre de 1.845.

riqueza objeto de imposición, procurando que ninguno se ocupase de los de su propiedad.

Debía cotejar los duplicados de las relaciones juradas que el Ayuntamiento le remitiese, con el padrón, con objeto de realizar nuevas inclusiones³⁶⁴.

Efectuar las evaluaciones de utilidades con distinción de clases de riqueza, formar el padrón individual de contribuyentes, conteniendo la riqueza imponible. Asimismo tenía competencias en la reclamación de agravios.

Estando sometida a fiscalización por agentes de la Hacienda pública.

3') Relaciones juradas.

Al repartimiento precedía, en cada pueblo, una evaluación general de todos los bienes inmuebles y de la ganadería, para proceder a la cual se exigía de los propietarios o sus administradores, relaciones juradas³⁶⁵ de los predios rústicos y urbanos que poseían o administraban en el término municipal³⁶⁶. Venían a suplir la carencia de Registro Fiscal o de

³⁶⁴ Con objeto de que la Junta posea el máximo de datos e información posible para realizar sus funciones, el Ayuntamiento le debía pasar, además de los duplicados de las relaciones juradas de los contribuyentes citadas, y del padrón general, el reparto de años anteriores por la Contribución de paja y utensilios, frutos civiles, culto y clero, el del segundo semestre de Contribución territorial de 1.845 ; las matrículas del subsidio Industrial y de comercio, y todos cuantos antecedentes les pudieran ser útiles.

³⁶⁵ Los artículos 20 a 41 del R.D. de 23 de mayo de 1.845 se refieren a los términos en que debía procederse a efectuar la evaluación global de la riqueza territorial del municipio y los extremos que debían constar en las relaciones juradas. Se refieren a las mismas, los artículos 8 a 13 de la Real Instrucción de 6 de diciembre de 1.845.

³⁶⁶ Si bien cabe decir que "Mon supo aprovechar, en el primer año de aplicación, las Bases que entonces servían para establecer los cupos territoriales

Catastro, y eran declaraciones básicas para el nacimiento de la obligación tributaria, y su falta de presentación determinaba la imposición de una multa de la cuarta parte de las rentas de sus fincas o de las utilidades de su ganadería, las cuales se evaluaban de oficio, debiendo pagar además los gastos de esta operación.

Si se justificaba que en las relaciones presentadas se había faltado a la verdad, las multas eran dobles, y el producto de éstas era aplicado a menos repartir del cupo del pueblo entre los demás contribuyentes³⁶⁷.

Las relaciones juradas debían sujetarse a modelos oficiales incluidos en la Real Instrucción de 6 de diciembre de 1.845, y contener la firma del declarante.

4') Evaluación de la riqueza imponible y formación de padrones con distinción de clases.

El Ayuntamiento pasaba todas las relaciones a los peritos repartidores para su examen y comprobación y con las evaluaciones de cada uno de los bienes, formar el padrón general de la riqueza inmueble del pueblo, que se exponía al

de la contribución del culto y clero”, cupos con cuyo rendimiento -86 millones de reales -, permitieron solucionar las dificultades iniciales de aplicación de la Ley, ver al respecto: TALLADA PAULI, J.M^a.: “Historia de las finanzas españolas en el siglo XIX”, op. cit., pág. 79.

³⁶⁷ Debe hacerse notar, tal como señala TALLADA PAULI, J.M^a.: “Historia de las finanzas españolas en el siglo XIX”, op. cit., pág. 80, que los cupos asignados por el Estado eran sumas fijas que debían ingresar en las arcas del Tesoro y que, por tanto, las cantidades cobradas de menos, cualquiera que fuese la causa, por Ayuntamientos o Diputaciones, debían ser repartidas de nuevo entre todos los contribuyentes o entre todos los pueblos, pues unos y otros eran considerados responsables subsidiariamente de la totalidad de los citados cupos.

público para que los interesados pudieran hacer las reclamaciones que estimasen oportunas³⁶⁸.

Tras la resolución de las reclamaciones, si las hubiese, los Ayuntamientos debían remitir copia de los padrones al subdelegado de partido, por quien serían dirigidos con su dictamen al intendente de la Provincia.

5') Ejecución y aprobación del repartimiento.

El Ayuntamiento, tan pronto como tuviera conocimiento por el alcalde del cupo señalado a su municipio, por la Contribución Territorial, procedía a ejecutar el repartimiento individual sobre las utilidades líquidas que resultasen del padrón³⁶⁹.

Es decir, una vez señalado el cupo, el Alcalde reunía al Ayuntamiento y a los mayores contribuyentes³⁷⁰, se ejecutaba el

³⁶⁸ En base a los artículos 26 y ss. de la Real Instrucción de 6 de diciembre de 1.845 se fija un período para admitir reclamaciones de agravios, por parte de los contribuyentes incluidos en el padrón. Resuelven el Ayuntamiento e igual número de mayores contribuyentes y de los peritos repartidores si lo estima necesario el Ayuntamiento. Pudiendo recurrir su resolución ante el subdelegado de partido o ante el Intendente de Provincia.

³⁶⁹ A regular la ejecución y aprobación del repartimiento se dedican los artículos 42 y ss. del R.D. de 23 de mayo de 1.845. Respecto a la ejecución, ver artículo 44 de la Real Instrucción de 6-XII-85, y acerca de la aprobación, el artículo. 47 de la misma disposición. No obstante debe tenerse en cuenta que, formado por el Ayuntamiento el reparto individual del semestre, expuesto al público y oídas y resueltas por las propias Corporaciones, las reclamaciones de agravio, tendrá efecto su cobranza, sin necesidad previa de aprobación por los Intendentes, en base al artículo. 16 de la Real Orden de 24 de febrero de 1.846, para facilitar el pronto ingreso en las cajas públicas de los cupos de la Contribución territorial.

³⁷⁰ La decisiva influencia que ejercían los grandes propietarios facilitó una enorme ocultación de su riqueza en detrimento de los pequeños campesinos que asumieron la mayor parte de la carga tributaria, lo que se hubiese podido evitar con el establecimiento de un catastro con las debidas garantías. En este

repartimiento fijando el tanto por ciento con que la riqueza general debía contribuir y se determinaba por los repartidores en esta proporción la cuota de cada contribuyente. El repartimiento así efectuado se exponía al público para que pudiese hacer las oportunas rectificaciones, tras las cuales se formalizaba definitivamente el repartimiento.

La aprobación del reparto individual la efectúa el Intendente³⁷¹.

El Real Decreto de 23 de mayo de 1845 fue completado y perfeccionado por la Real orden de 15 de junio de 1845 que contenía el modo y forma de establecer el repartimiento de los cupos, la formación de padrones y sus sucesivas rectificaciones anuales, la ejecución del repartimiento, las rebajas de cuotas, los perdones y el procedimiento de cobranza y apremio.

Otras disposiciones fueron aclarando los preceptos de la Ley de presupuestos de 23 de mayo, y entre ellas citaremos la Instrucción del 6 de diciembre de 1845, que contenía disposiciones para hacer la evaluación del líquido imponible, y cuyos artículos resultaron ser una traducción más o menos literal de los preceptos contenidos en la ley francesa de 23 de noviembre de 1798 de "contribution foncière". La Real Orden de 24 de febrero de 1.846, relativa al ingreso en las cajas públicas de los cupos de la Contribución territorial en cumplimiento de la Real Orden de 6 de diciembre citada. Y la Instrucción de 23 de mayo de 1846 que establecía la cobranza del tributo mediante recibos trimestrales³⁷².

sentido ver FONTANA, J.: "La Hacienda en la Historia de España. 1700-1931", op. cit., pág. 46.

³⁷¹ En base al artículo 47 de la Real Instrucción de 6 de diciembre de 1.845.

³⁷² Debemos advertir que ésta última ya no lleva la firma de Mon, quien había dimitido del cargo en el mes de febrero de 1846. Acerca de estas dos

1.1.1.d) Valoración del método de repartimiento.

Del procedimiento para la exacción de la Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería podemos extraer una serie de notas características o comentar sus elementos más relevantes para nosotros:

A) Los peritos repartidores son representantes no sólo de la Administración, sino también de los contribuyentes, aunque propuestos y nombrados por aquélla, a nuestro juicio constituyen una forma de colaboración o participación de carácter social o colectiva de los administrados en la elaboración del Padrón general de la riqueza del pueblo y en la ejecución del repartimiento, fijando las bases y cuotas correspondientes a cada contribuyente. Se trata, pues, de colaboración en la gestión tributaria.

B) Las relaciones juradas constituyen auténticas declaraciones tributarias en el sentido que las mismas tienen en nuestros días, por cuanto implican una confesión de haber realizado el hecho imponible y por cuanto suponen el cumplimiento de deberes de colaboración con la Administración tributaria, además, la falta de veracidad de las mismas, la ocultación de los hechos imponibles o la defraudación que conlleven, acarrea la imposición de multas.

C) El sistema empleado para la determinación de las bases es el de estimación objetiva, que no pretende valorar o cuantificar los rendimientos efectivamente obtenidos, sino que utiliza parámetros o signos en función del lugar de situación del bien, su extensión, valor en renta si está arrendado o precio de adquisición o adjudicación si no lo está. En este sentido, el art. 26 del R.D. de 23 de mayo de 1845 establece: "Los repartidores

últimas disposiciones citadas puede verse: TALLADA PAULI, J.M^a.: "Historia de las finanzas españolas en el siglo XIX", op. cit., pág. 80.

fijarán para cada bien el producto líquido que le corresponda, aunque no sea el que efectivamente rinda”. Es decir, se es consciente de la dificultad de aprehender las rentas reales de los bienes, pero es suficiente con un sistema que no persigue la máxima aproximación a la realidad, basta con obtener unos parámetros que sirvan para distribuir entre todos los sujetos pasivos del Municipio, la cantidad que pretende recaudar³⁷³ el Tesoro en concepto de cupo, y distribuirlo proporcionalmente entre los contribuyentes.

1.1.2.- La colaboración individual de los órganos de la Administración.

Además de esta colaboración de carácter colectivo en la que participaban los contribuyentes, existía una cierta forma de colaboración individual “en la cual los llamados a colaborar son los propios órganos de la Administración del Estado”³⁷⁴, que se materializa en el ámbito del control en la aplicación de los tributos y de la investigación tributaria, recayendo sobre las Autoridades civiles, eclesiásticas y militares de cualquier clase, por cuanto venían obligados a facilitar a los Visitadores los

³⁷³ En relación con el descenso en la recaudación que se experimentó por esta contribución, afirmaba FLORES DE LEMUS, A.: “Dirección General de Contribuciones”. Madrid, Ministerio de Hacienda, 1.913, citado por ESTAPE, F.: “La Reforma de 1.845”, op. cit., págs. 140 y 141, que “las contribuciones de productos, por la forma de estimación de las bases, tienen siempre cierta rigidez; pero este caso de inmovilidad, coincidiendo con el progreso de nuestra agricultura y con el incremento rápido y enorme de los rendimientos de la propiedad urbana, es enteramente anormal”. Examinando las razones por las cuales los rendimientos descendían, la conclusión era contraria a la coexistencia de los regímenes de cupo y de cuota, pero en modo alguno a defectos intrínsecos que vinieran arrastrándose desde la Ley de 1.845.”

³⁷⁴ Esta tendencia de la que se hace eco PARRA DE MAS, S.: “Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal”, op., cit., pág. 582; irá aumentando y cristalizará en el contenido del artículo 112 de la Ley General Tributaria.

auxilios que necesitasen. Idénticas obligaciones concernían a los Intendentes. Y los Contadores y Administradores de provincias asimismo debían “franquearles” las noticias y datos que pidiesen con dicho objeto.

Estas obligaciones derivaban de la Instrucción dictada el 3 de julio de 1.824, y fueron mantenidas tras la reforma de Mon-Santillán, con lo cual podemos afirmar³⁷⁵ que en esta época la investigación tributaria se encontraba perfectamente perfilada, sin embargo, no se abordó la ordenación del control de los tributos, por cuanto los métodos de determinación del imponible o de las cuotas tributarias, y la participación de las Corporaciones locales en la gestión impositiva no demandaban sustanciales reformas de la investigación tributaria entonces existente.

1.2.- De la Reforma de MON-SANTILLAN a la Reforma de FERNÁNDEZ VILLAVERDE.

La segunda mitad del siglo XIX no fue un período de grandes transformaciones en la ordenación de la Hacienda pública española³⁷⁶. La reforma emprendida por don Alejandro Mon en 1845 tuvo tal importancia y virtualidad, que bastó para satisfacer las necesidades de nuestra patria por muchos años, y en ellos los ministros de Hacienda limitaron casi sus iniciativas al retoque y perfeccionamiento de lo legislado o a la fácil tarea de apretar un poco más los tornillos de la presión tributaria

³⁷⁵ Siguiendo a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Reforma tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas”. Civitas, REDF, nº. 9, 1.976, págs. 75 y 76.

³⁷⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J. : “Curs de Dret Financer Espanyol”, op. cit., pág. 165.

mediante elevar las tarifas de alguna contribución, principalmente la industrial³⁷⁷.

1.2.1.- La Contribución Territorial pasará de ser un tributo de cupo a uno de cuota.

La contribución territorial, que había adquirido forma moderna en la reforma de 1845, perdura durante todo el resto de siglo, e incluso en la reforma que realiza Raimundo Fernández Villaverde se respetan las modalidades a que había llegado dicha contribución.

Son sólo ligeros retoques los que en ella introducen los sucesores de Mon, revistiendo suma importancia la iniciación en 1865 de la confección de un Catastro³⁷⁸.

Por Ley de 18 de junio de 1885 se introducen en la legislación entonces vigente modificaciones administrativas de reparto y gestión, declarándose este tributo de cupo fijo para el Estado, de modo que las cantidades fallidas en un ejercicio debían acumularse al cupo del año siguiente, cuyo sistema perdura hasta la Ley de 27 de marzo de 1900.

Un importante cambio lo constituyó la Ley de 5 de agosto de 1893, porque la Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería inicia su bifurcación en dos gravámenes

³⁷⁷ TALLADA PAULI, J.M.: "Historia de las Finanzas españolas en el siglo XIX." Ed. Espasa-Calpe, 1946. pág. 92

³⁷⁸ Al respecto, FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 165 ; OCHOA TREPAT, M^a L.: "Texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria". Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Tomo XXX. Ed. de Derecho Financiero, págs. 5 y ss.



distintos³⁷⁹ al disponer que se practicaran dos repartimientos: uno por riqueza rústica y pecuaria, y otro por riqueza urbana, “lo cual era tanto como disponer la separación de una y otra riqueza territorial a efectos impositivos”³⁸⁰, estableciéndose que para esta última un único tipo mínimo en cuanto quedaran aprobados los registros fiscales de edificios y solares.

Pero, para nosotros, la modificación más esencial y significativa de esta última Ley citada y de la Real Orden de 1 de abril de 1896, que la desarrolló, es que se inicia el tránsito del régimen de cupo a cuota. Según la “Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1.913”, la reforma de 1.893 fracasó en su objetivo principal, “porque faltó a los autores de la reforma la clara representación de la esencia del régimen de cupo, y al practicar los dos repartimientos, como de hecho se practicaron desde entonces hasta 1.911, la intercomunicación subsistió, porque no se había dividido el cupo general en dos especiales, como habría sido absolutamente necesario para que el nuevo sistema tuviera efectividad”³⁸¹.

³⁷⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J. : “Curs de Dret Financer Espanyol”, op. cit., pág. 165. ; OCHOA TREPAT, M^a L. : “Texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria”, op. cit., pág. 12.

³⁸⁰ SOLÉ VILALLONGA, G.: “La reforma fiscal de Villaverde, 1.899-1.900”. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.967, pág. 145. El art. 29, párrafo 1. de la Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1.893 dio el respaldo legal a la separación: “Desde el próximo ejercicio se repartirá y recaudará con separación la contribución urbana, la rústica y la pecuaria”., separación que se hacía necesaria al adquirir importancia la propiedad urbana.

³⁸¹ Ver al respecto SOLÉ VILALLONGA, G.: “La reforma fiscal de Villaverde, 1.899-1.900”, op. cit., pág. 146. La Ley de 29 de diciembre de 1.910 (Cobián) puso término a esta situación; su artículo 2 disponía que los pueblos que en 31 de julio de cada año tuviesen aprobado el avance catastral de la riqueza rústica, quedarían fuera del régimen del cupo fijo, pasando a pagar la contribución en régimen de cuota, abandonándose el régimen de colaboración social.

La Real Orden citada separó de los cupos las cuotas de riqueza urbana que estuvieran ya incluidas en los registros fiscales.

Para la Contribución Rústica sólo hasta 29 de diciembre de 1910 empieza análoga transformación³⁸².

A pesar de las reformas en la Contribución Territorial que se producen en 1.893, este impuesto sufre un estancamiento a partir de las mismas, que la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1.913 atribuye a que “así en urbana como en rústica, la declaración de supresión del cupo había olvidado que la esencia de este régimen es la solidaridad de todos los contribuyentes sometidos a él, y que si esa solidaridad no cesaba..., al Tesoro Público no le traía la formación de los registros de riqueza sino los gastos en cuanto eran de su cargo, y la pérdida de garantía de las responsabilidades por fallidos”³⁸³.

No obstante, lo más relevante es que se había iniciado el paso del sistema de cupo al sistema de cuota individual, que es considerado más perfecto³⁸⁴, ya que sustituye el reparto de una cantidad global por el intento de aproximación a la

³⁸² TALLADA PAULI, J.M.: "Historia de las Finanzas españolas en el siglo XIX". op. cit. págs. 101 y 102.

³⁸³ Citada por SOLÉ VILALLONGA, G.: "La reforma fiscal de Villaverde...", op. cit., pág. 149.

³⁸⁴ Salvo excepciones como DE VITI DE MARCO, A.: "Principios fundamentales de economía financiera". (Traducción de PIO BALLESTEROS. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1.934, pág. 238, citado por SOLÉ VILALLONGA, G.: "La reforma fiscal de Villaverde...", op. cit., pág. 149.; quien al respecto dice que "se ha exagerado la diferencia entre ambos procedimientos ya que en realidad no es notable, ni en la teoría, ni en la práctica: con ambos se llega a aquel resultado global que precisamente pretende obtenerse de este impuesto".

determinación de la cuota correspondiente a cada contribuyente³⁸⁵.

1.2.2.- Inicio del Registro de la Propiedad y de las tareas catastrales.

Se puede decir, sin embargo, que con el inicio de los trabajos catastrales en 1.865, la promulgación de la Ley Hipotecaria de 1.860, y la Ley de Constitución del Notariado de 1862³⁸⁶, se toma conciencia, en esta época³⁸⁷, de la importancia del registro y de la verificación de los movimientos de la propiedad inmueble³⁸⁸, propiedad por excelencia, que era necesario dotar de toda clase de garantías en una época en que la mayor parte de los propietarios carecían de todo título para demostrar su derecho de dominio, exceptuando la posesión inmemorial.

³⁸⁵ Nuestra Contribución territorial, inspirada en el modelo francés, seguía los mismos pasos que la tributación de nuestro país vecino, puesto que en él, la Contribución sobre las propiedades urbanas pasó al sistema de cuota en 1.890, mientras que la contribución sobre las fincas rústicas sufre idéntica transformación en 1.914.

³⁸⁶ Ver citas del límite secreto del protocolo notarial.

³⁸⁷ Aunque en realidad la idea no era nueva, puesto que ya en la Reforma MON-SANTILLÁN fueron conscientes de la necesidad de registro y verificación de los movimientos de la propiedad inmueble, introduciendo en la Ley de 23 de mayo de 1.845 el Derecho de Hipotecas, con la finalidad "más que de aumentar los ingresos del Tesoro, de dar firmeza y solemnidad a las garantías de la propiedad inmueble y a sus cargas y obligaciones", como afirmaba SANTILLÁN en su "Memoria", pág. 84, En el proyecto de Ley de presupuestos leído por MON en el Congreso, en la sesión del 8 de enero de 1.845, se recogía el trabajo de la Comisión, señalando al Derecho de Hipotecas la misión doble de proporcionar a los particulares, garantías para sus derechos de propiedad y de "facilitar al Gobierno una gran cantidad de datos acerca de la riqueza pública", citados por ESTAPÉ, F.: "La reforma tributaria de 1.845", op. cit., págs. 162 y 163. Aunque dicho tributo en la etapa de MON no pudo alcanzar los objetivos perseguidos.

³⁸⁸ Acerca de la conexión existente entre el Catastro y el Registro de la Propiedad, ver OCHOA TREPAT, M^a. L. : "Texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria". Op. cit., págs. 24 y ss.

Revestía extraordinaria importancia una labor que determinara, a través de las oficinas públicas, la condición de propietarios y que llevara las debidas cuentas de las cargas y gravámenes que pesaran sobre la propiedad, además de la importancia que un registro de la propiedad pudiera tener para poner en conocimiento de la Administración las modificaciones que se produjeran en el dominio y que influirían en las rentas de los arrendamientos, gravadas en la Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería³⁸⁹.

De tal forma que tras la creación de los Registros de la Propiedad por el Real Decreto de 4 de febrero de 1.893, ya en esta época, como han puesto de manifiesto MANTERO SAENZ y CUESTA RODRIGUEZ,³⁹⁰ se establece el deber, a cargo de los Registradores de la Propiedad Inmobiliaria, de comunicar a la Hacienda los datos relativos a aquellos contratos o instrumentos públicos relativos a fincas que no estén inscritas en el Registro Fiscal de edificios y solares, según los artículos 44 al 47 del Real Decreto de 24 de enero de 1.894, que aprueba el Reglamento Provisional para la administración, investigación y cobranza de la contribución sobre los edificios y solares, en desarrollo de las disposiciones reguladoras de los Registros Fiscales.

³⁸⁹ Ver al respecto, ESTAPÉ, F.: "La reforma tributaria de 1.845", op. cit., págs. 162 y 164, donde señala que la idea del "derecho de hipotecas como un auxiliar utilísimo para la consolidación y mejora de rendimientos de la contribución territorial estuvo en la mente de los reformadores de 1.845", pero se vio perjudicado por la atribución de los registros de hipotecas al Ministerio de Justicia, en lugar del Ministerio de Hacienda, que hubiese sido lo deseable para la finalidad que se pretendía.

³⁹⁰ MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". Edersa. 1.990, pág. 455. Señalando que el mismo actualmente ha caído en desuso.

Además, conforme a dichos artículos, los Juzgados debían comunicar a los Delegados de Hacienda las diferencias en cuanto a la cabida, rentas u otras circunstancias de las fincas, que resultasen de la comparación entre los recibos catastrales y los documentos que se presentasen en juicios que tuviesen por objeto la transmisión, arriendo, reivindicación, posesión, aprovechamiento, desahucio u otros relativos a edificios y solares³⁹¹.

La Ley de 17 de julio de 1.895 y el Decreto para su ejecución, promulgado el 14 de agosto de 1.895, ordenaron que se levantara un croquis perimetral de cada término municipal, por masas de cultivo, y que se hiciera el cálculo de gastos e ingresos de cada clase de cultivos. El resultado satisfactorio de los trabajos llevados a cabo en Granada durante 1.895, motivó la publicación de la Ley de 24 de agosto de 1.896, que estableció definitivamente las reglas a que debía sujetarse el Catastro por masas de cultivos y de calidades de terreno. Sin embargo la insuficiencia de los resultados que mostraron los trabajos catastrales³⁹², darían lugar a la Ley de 27 de marzo de 1.900, en la que se dictan normas para la ampliación del Catastro por medio de los Registros Fiscales, intentando llegar hasta la determinación de la riqueza imponible individual.

1.2.3.- La colaboración social en la Contribución Industrial y de Comercio.

Por otra parte, la colaboración de carácter social de los administrados se extiende, tras el fracaso del Subsidio Industrial

³⁹¹ Ver al respecto, LONGÁS LAFUENTE, A. : "El deber de suministrar información de los Juzgados y Tribunales conforme al artículo 112.3 de la Ley General Tributaria". Crónica Tributaria, nº 74, 1.995, págs. 39 y 40.

³⁹² Hasta 1.899 se elaboraron los de Cádiz, Córdoba, Granada, Málaga y Sevilla.

y de Comercio de 1.845, en el ámbito del tributo que le va a sustituir. Se trata de la Contribución Industrial aprobada en virtud del Real Decreto de 3 de septiembre de 1.847³⁹³, firmado por el entonces Ministro de Hacienda, José de Salamanca, que instaura una modalidad de colaboración social de los administrados, el sistema de agremiación³⁹⁴, sustituyendo³⁹⁵ al derecho proporcional del Subsidio Industrial y de Comercio de 1.845³⁹⁶.

1.2.3.a) El sistema de agremiación.

El sistema de agremiación consistente en repartirse cada gremio entre sí el importe total de tantas cuotas como contribuyentes agremiados hubiesen, aunque sin exceder ninguno del máximo del cuádruplo, ni bajar el mínimo de una

³⁹³ Completado por la Instrucción de 12 de septiembre de 1.847.

³⁹⁴ Al respecto ver CUBILLO VALVERDE, C.: "La colaboración de los administrados en la gestión tributaria", op. cit., pág. 569. ; AGUILO MONJO, A.: "Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales". Información Comercial Española, agosto, 1.964, págs 136 y 137..

³⁹⁵ Debemos puntualizar que en realidad sustituyó al sistema de categorías que a su vez había sustituido al derecho proporcional del Subsidio Industrial y de Comercio.

³⁹⁶ Sobre este tributo ver ESTAPE, F.: "La Reforma tributaria de 1.845", op. cit., págs. 143 y ss., especialmente, pág. 148. Quien analizando las causas de la efímera vida de este tributo, tiene en cuenta el testimonio de Flores de Lemus al respecto, señalando dos obstáculos con que tropezó aquél: "más importante que la misma organización legal es la labor de asegurar la constante selección de personal idóneo para la administración tributaria y, en segundo lugar, que la constante inmunidad de que habían gozado los contribuyentes de la contribución industrial era un argumento para sospechar la escasa colaboración que iban a prestar a la Administración..., fue justamente la rebeldía de estos interesados la que dio al traste con el sistema, y la sustitución del método francés por otro incomparablemente más tosco e insuficiente, acalló la protesta, a cambio de privar al Tesoro de una parte considerable de los ingresos". Este método más tosco al que se refiere Flores de Lemus es el sistema de agremiación instaurado a partir de 1.847.

quinta parte de cuota, produjo un notable aumento del número de contribuyentes, aunque descendió la recaudación³⁹⁷.

En base a la Real Orden de 3 de septiembre de 1.847, recordando a la Administración provincial el cumplimiento de las leyes, instrucciones y órdenes comunicadas sobre la administración, recaudación y cobranza de las contribuciones y haciendo aclaraciones con tal objeto, se declaraba que los gremios por clases se crearon o restablecieron *“para que distribuyan entre sí las cuotas que correspondan a cada una en proporción a la utilidad respectiva que reconozcan en los contribuyentes de esta misma profesión, arte u oficio”*, debiendo facilitar la confección de las matrículas con mayor exactitud que hasta la fecha, y ser la medida más influyente para regularizar la administración de la Contribución Industrial en todas sus partes, *“consiguiéndose en los valores aumentos de entidad si los administradores ya por sí o por medio de agentes de investigación vigilan sobre todos los llamados a contribuir, para que no quede ninguno sin inscribirse en las clases de industrias, comercio, profesiones, artes y oficios que realmente ejerzan”*.

El Real Decreto de 3 de septiembre de 1.847 mandando que rija desde 1º de Enero de 1.848 el proyecto de ley y tarifas que se incluyen reformando la Contribución Industrial y de Comercio, establece que se forme una matrícula general comprensiva de las particulares de todos los individuos sujetos a la Contribución³⁹⁸, existiendo al respecto dos procedimientos, el que debían seguir los contribuyentes de las clases agremiadas o colegiadas, en el que se esboza una cierta forma de

³⁹⁷ Especialmente en los ejercicios 1.847 a 1.850, atribuyéndose este descenso del rendimiento de la Contribución a la crisis económica y a la adopción del propio sistema de agremiación. Ver al respecto ESTAPÉ, F.: “La reforma tributaria de 1.845”, págs. 149 y 150.

³⁹⁸ Art. 16 del Real Decreto de 3 de septiembre de 1.847.

colaboración social con la Administración tributaria; y el que debían seguir los que no pudiesen pertenecer a gremio o colegio alguno, que estaban obligados a presentar declaración firmada de continuar en la clase en que se hallaban comprendidos en la última matrícula³⁹⁹.

1.2.3.b) Procedimiento de agremiación.

Respecto al primer procedimiento, que es el que nos interesa por los atisbos de colaboración social que se entrevén en el mismo, debían seguirse los siguientes trámites.

1') Formación de gremios y colegios. Registro de los mismos.

En primer lugar se debían formar los gremios y colegios para el pago de la Contribución industrial en cada población, comprendiendo todos los individuos que ejerciesen una misma industria, comercio, profesión, arte u oficio en base a las tarifas que se aprobaban⁴⁰⁰. Formándose un registro⁴⁰¹ de cada gremio o colegio, en el que debían inscribirse todas las personas que quisiesen ejercer una industria o profesión antes de iniciar la actividad, con la prohibición expresa de ejercer sin estar matriculado en el mismo⁴⁰², y debiendo comunicar para su

³⁹⁹ Se trataba en realidad de un deber formal, individual de declarar si se habían modificado o no las circunstancias determinantes del hecho imponible de la contribución industrial y de comercio. Ver artículos 34 a 37 del Real Decreto de 3 de septiembre de 1.847, relativos a la formación de las matrículas de contribuyentes de clases no agremiadas.

⁴⁰⁰ Art. 17 del Real Decreto de 3 de septiembre de 1.847.

⁴⁰¹ Estos registros estarían a cargo de la Administración en las capitales de provincia y en las cabezas de partido, y de los alcaldes en los demás pueblos. Art. 18 del Real Decreto de 3 de septiembre de 1.847.

⁴⁰² Art. 19 del R.D. 3 de septiembre de 1.847.

anotación en aquél, el cese de la actividad con un mes de antelación⁴⁰³.

Todos los individuos que formaban el gremio o colegio eran colectivamente responsables al pago de las cuotas que por tarifa les estaban señaladas, distribuyéndose, no obstante, la suma total de ellas entre las diferentes categorías en que el gremio se dividía, y señalando a cada categoría una cuota mayor o menor que la de tarifa, sin que pudiese bajar de la cuarta parte, ni exceder del cuádruplo de la que en la tarifa se señalaba.⁴⁰⁴

2') Elección de los representantes de los contribuyentes.

- Síndicos. Cada gremio o colegio elegía anualmente entre sus agremiados o colegiados, uno, dos o tres síndicos o representantes de los contribuyentes⁴⁰⁵, presidiendo la reunión el administrador y el alcalde. La no concurrencia a la reunión de elección de síndicos, por parte de los miembros del gremio se entendía como la renuncia de los mismos a tener representantes o síndicos⁴⁰⁶.

- Peritos clasificadores. Respecto al cargo de clasificadores⁴⁰⁷, equiparable al de peritos repartidores en la Contribución territorial, eran nombrados en las capitales de provincia y cabezas de partido, por la Administración, y en los pueblos, por los alcaldes, de entre los miembros de cada gremio o colegio. Se elegían de tres a cinco individuos que debían

⁴⁰³ Art. 20 del R.D. de 3 de septiembre de 1.847.

⁴⁰⁴ Art. 24 del R.D. de 3 de septiembre de 1.847.

⁴⁰⁵ Art. 21 del R.D. de 3 de septiembre de 1.847 y artículo 3 de la Real Orden de 12 de septiembre de 1.847, aprobando la Instrucción para llevar a efecto el proyecto de Ley sobre reforma de la Contribución Industrial y de Comercio.

⁴⁰⁶ Artículo 4 de la Real Orden de 12 de septiembre, de 1.847.

⁴⁰⁷ En base al artículo 22 del R. D. de 3 de septiembre de 1.847.

reunir conocimientos de las utilidades pecuniarias de los agremiados, siendo un cargo gratuito y excusable por las mismas causas que lo era el de peritos repartidores de la Contribución territorial, y con las mismas responsabilidades que las impuestas a éstos.

3') Funciones de los peritos clasificadores y de los síndicos.

Las funciones de los peritos clasificadores, debemos decir que consistían en la formación de las categorías en que se dividía cada gremio o colegio, según el número de sus individuos y las diferencias notables que hubiera en las utilidades que obtuviesen respectivamente del ejercicio de su industria o profesión. Para ello, Administrador y alcalde disponían que los peritos clasificadores concurriesen a la oficina respectiva a clasificar, confeccionando con ellos y aclarando las dudas que tuviesen, examinando los repartimientos anteriores de esta Contribución y las reclamaciones de agravio que produjeron y las matrículas de categorías.

Administración y alcalde elaboraban el resumen del importe de las cuotas que señalaban las tarifas. Correspondiendo a los peritos clasificadores la distribución del importe total del cargo de cada gremio, entre los contribuyentes del mismo, así como fijar la cuota que debía satisfacer cada individuo⁴⁰⁸.

Por otra parte, los síndicos de cada gremio o colegio citaban a todos los miembros de los mismos para que concurriesen a examinar la clasificación hecha y reclamar por

⁴⁰⁸ Artículo 7 de la Real Orden de 12 de septiembre de 1.847.

los agravios que pudiesen existir. A estas reuniones, presididas por uno de los síndicos, debían asistir los clasificadores⁴⁰⁹.

Quienes, una vez resueltas las reclamaciones, debían proceder en base a tales resoluciones a rectificar las clasificaciones.

Las funciones de los síndicos también podían consistir en el cobro y recaudación de la Contribución Industrial, con ello el gremio conseguía obtener un premio de cobranza que disminuía las cuotas con que el gremio debía contribuir⁴¹⁰.

Cuando un gremio o colegio no constaba de más de cinco personas, éstas eran convocadas ante el administrador o el alcalde, para que se clasificaran ellos mismos, dirimiendo las cuestiones que pudieran suscitarse, en el mismo acto.

Respecto a los contribuyentes no agremiados, las clasificaciones, así como las matrículas que Administración y alcaldes habían de formar debían ser aprobadas por el Intendente.

Posteriormente, el Real Decreto de 3 de septiembre de 1.847, fue completado, especificándose los trámites a observar para formar las matrículas y repartimientos de la Contribución Industrial y de Comercio, por Instrucción aprobada por Real Orden de 12 de septiembre del mismo año.

La colaboración de los administrados a través del sistema de agremiación se declaró subsistente por el Reglamento de 13 de julio de 1.882, y perduró, aunque

⁴⁰⁹ Artículo 25 del R.D. de 3 de septiembre de 1.847 y artículo 10 de la R. Orden de 12 de septiembre de 1.847.

⁴¹⁰ Artículo 42 del R.D. de 3 de septiembre de 1.847 y artículo 8 de la R. Orden de 12 de septiembre del mismo año.

limitado, en la Ley de 18 de junio de 1.885, cuyo artículo 3º, lo redujo a *“las poblaciones y para las industrias en que el número de industriales y la notoria desigualdad de utilidades”* lo hicieran conveniente.

Los gremios continuaban facultados para designar sus síndicos y los clasificadores repartidores⁴¹¹, y se fijaban los límites de las cuotas individuales repartidas por los gremios y los requisitos del agravio absoluto y comparativo en la designación de las mismas⁴¹².

Este sistema de agremiación perduró, en los términos descritos, en el Reglamento aprobado el 1 de Enero de 1.911, del que nos ocuparemos más adelante.

1.2.4.- El derecho a la intimidad.

En otro orden de consideraciones, y por la importancia que en nuestros días ostenta como límite al deber individual de colaborar con la Administración tributaria, facilitando información, creemos oportuno mencionar que surge en este período, aunque no en nuestro país, sino en otro mucho más

⁴¹¹ Art. 4º de la Ley de 18 de Junio de 1.885: *“Los gremios continuarán con el derecho de nombrar sus síndicos o representantes.*

Los clasificadores repartidores serán propuestos por el gremio en número triple del que deba haber, siendo luego designados por la suerte entre ellos los que hayan de ejercer cargo.”

⁴¹² Art. 5º de la Ley de 18 de Junio de 1.885: *“La cuota individual repartida por el gremio no podrá en ningún caso exceder del cuádruplo de la fijada por la tarifa ni bajar de la cuarta parte.*

Las reclamaciones de agravio absoluto serán acompañadas de certificados u otros documentos que acrediten las utilidades obtenidas en el año económico anterior, y no serán extendidas sino en el caso de que esas utilidades resulten gravadas en más del 15 por 100.

Para las reclamaciones de agravio comparativo se exigirán justificaciones análogas.”

avanzado, Estados Unidos, el derecho a la intimidad o a la "privacy". Su origen se ha fijado convencionalmente en 1890, año en que Warren y Brandeis publicaron su artículo *The right to privacy*, en la "Harvard Law Review"⁴¹³. Sin embargo, ya en 1888, el juez inglés Cooley, había formulado la primera definición del derecho a la intimidad, con la famosa expresión "the right to be let alone"⁴¹⁴ o el derecho "a no ser molestado".

La intimidad en esta época está configurada en base a un concepto estático, entendido como "exclusión del conocimiento ajeno"⁴¹⁵ como "the right to be let alone" (el derecho a ser dejado en paz o a no ser molestado). Presentando esta concepción, por una parte, aspectos fuertemente individualistas, al pretenderse que los demás se abstengan de entrometerse en la esfera individual, presentándonos al individuo como separado de la colectividad; y por otra, una dimensión eminentemente física, pues la intimidad se identifica con la casa y en última

⁴¹³ Concretamente en el vol. IV, nº 5, con fecha de 15 de diciembre de 1.890. Al respecto puede consultarse la traducción al castellano de esta obra de WARREN, S. y BRANDEIS, L.: "El derecho a la intimidad", editada a cargo de PENDÁS, B. y BASELGA, P., y traducida por ésta última, publicada en Cuadernos Civitas, Ed. Civitas, Madrid, 1.995, págs. 9 y ss.

⁴¹⁴ "Cooley on Torts", 2a. ed. pág. 29, citado en WARREN y BRANDEIS: "El derecho a la intimidad", ed. castellana cit., pág. 25; VALSCHAERTS, M. C.: "Les pouvoirs d'investigation des administrations fiscales, spécialement dans leur rapport avec le respect de la vie privée de l'individu". Etablissements Emile Bruylant. Bruxelles, 1989. Pág. 7. No podemos olvidar que en esta época se producen los primeros descubrimientos que supondrán el nacimiento de las primeras tecnologías en el campo de las comunicaciones y la imagen (teléfono, gramófono, fotografía instantánea, micrófono), con la importancia que representarán en relación al derecho a la intimidad.

⁴¹⁵ Acerca del concepto estático de la intimidad ver NOGUEROLES PEIRÓ, N.: "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional", Civitas, REDA, nº 52, octubre - noviembre, 1.986, pág. 560 y BATLLE SALES, G.: "El derecho a la intimidad privada y su regulación". Marfil, Alcoy, 1972, pág. 13, define la intimidad en sentido estático - negativo, como "exclusión de comunicación, no publicidad", es decir, la intimidad "como el derecho a la sociedad, a la reserva y al aislamiento"

instancia con la inviolabilidad del domicilio. En este momento la intimidad presenta características muy similares al derecho de propiedad, por ello recibe una configuración técnica muy similar a la de este último⁴¹⁶, quizás por ello, aunque en España no se hubiese formulado el concepto del derecho a la intimidad en el ámbito doctrinal, se recogía la esencia del mismo en la Ley de Constitución del Notariado de 1.862, al establecer el secreto del protocolo notarial.

1.2.5.-Valoración.

Podemos decir que esta segunda mitad del siglo XIX está fuertemente marcada por la colaboración social, por un lado debido a la pervivencia del sistema de cupo en la Contribución territorial, hasta prácticamente el final de siglo, y por otro, a la adopción del sistema de agremiación en la Contribución Industrial y de Comercio.

Las causas probablemente se hallan en una Administración con escasos medios materiales y personales, que debe primar los intereses recaudatorios y es consciente de la necesidad de conocer la riqueza real del país, por lo que emprende labores de confección del catastro, y de aumentar el número de contribuyentes que realicen actividades empresariales y profesionales e identificarlos en padrones y matrículas, pero es consciente también de sus limitaciones y de la ardua tarea que ello supone. Por todo ello, junto con la escasa o nula conciencia tributaria que puede hallar en los contribuyentes y las grandes bolsas de defraudación existentes, son más útiles los métodos de repartimientos que no pretenden las impopulares medidas de aproximarse a la realidad tributaria ni gravar la capacidad económica de cada contribuyente, sino

⁴¹⁶ Como señala NOGUEROLLES PEIRO, N.: "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional", op. cit., pág.560.

recaudar y hacer frente a los problemas financieros del Estado derivados de las crisis económicas y políticas de la época.

1.3.- La Reforma de FERNÁNDEZ VILLAVERDE de 1.900.

En esta evolución de nuestra historia tributaria llegamos a la siguiente reforma importante que en los albores del siglo XX llevó a cabo el entonces Ministro de Hacienda, Raimundo Fernández Villaverde⁴¹⁷.

La reforma de Villaverde, al estilo de la efectuada por Mon-Santillán medio siglo antes, abarcaba una sistematización de impuestos. Villaverde concentraba su empeño en la presentación y admisión de la ley reguladora de la Contribución sobre Utilidades de la riqueza mobiliaria, en la cual efectuaba dos labores: concentración de figuras fiscales antiguas y dispersas e implantación de un gravamen con sesgo totalmente inédito en la técnica española⁴¹⁸, se trataba de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, que, como ha indicado FERREIRO LAPATZA⁴¹⁹ pretendía

⁴¹⁷ Se trató de una reforma de gran complejidad pues consistió en la aprobación de varias Leyes: Ley de 28 de junio de 1899 prorrogando por un año el convenio de Tesorería con el Banco de España; Ley de 26 de diciembre de 1899 prorrogando dicho convenio por otros cinco años; Prórroga para el año 1900 del presupuesto vigente en el ejercicio económico 1898-99; Modificaciones en el arancel de importación.; Ley estableciendo un impuesto sobre el azúcar; Ley sobre franquicia de los puertos de las Islas Canarias; Ley reformando el Impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes; Ley de reforma del Timbre del Estado; Ley reformando los impuestos sobre la riqueza minera; Ley sobre recargo de los precios del tabaco y las más importantes desde el punto de vista del objeto de nuestro trabajo: Ley para la creación de un impuesto de utilidades y Ley del Catastro y Registro Fiscal.

⁴¹⁸ BALLESTEROS, P.: "Medio siglo de Hacienda española". En Anales de Economía, 1948. pág. 393.

⁴¹⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 166.

fundamentalmente completar, sistematizar y racionalizar el cuadro de nuestra imposición de producto.

Reforma que se hacía necesaria debido a “una modificación de importancia en la estructura de la economía española. Y ésta no fue otra que la creciente importancia de los valores mobiliarios al desarrollarse la economía capitalista” en la España de la segunda mitad del siglo XIX⁴²⁰.

1.3.1.- La Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

La Reforma de Villaverde⁴²¹ cristaliza en la Ley de 27 de mayo de 1900 creando la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria⁴²², que sujeta a tributación las Utilidades procedentes del trabajo personal, las procedentes del capital y valores mobiliarios, y las que procedan del trabajo juntamente con el capital, es decir, gravaba los beneficios netos de las Sociedades.

⁴²⁰ ESTAPÉ, F.: "La Reforma Tributaria de 1845" op. cit. pág. 172.

⁴²¹ Los debates en las comisiones y en las sesiones del Congreso, en los que Raimundo Fernández Villaverde defendió los proyectos de ley de las numerosas reformas tributaria que pretendía llevar a cabo fueron recogidos en un volumen editado por los diputados y senadores de su legislatura, con el título “Una campaña parlamentaria. Discursos pronunciados por el Excelentísimo señor don Raymundo Fernández Villaverde, ministro de Hacienda, sobre el Presupuesto de 1.900.” impreso en los talleres de Sucesores de Rivadeneyra, Madrid, 1.900. Ver al respecto fragmentos de los mismos en MAZO, Ricardo: "Raimundo Fernández Villaverde" Ed. Purcalla, Madrid, 1947. Colección “Medio siglo de Historia. Los presidentes del Consejo de la Monarquía. (1.874-1.931)”. Tomo VIII. págs. 121 y ss., y a lo largo del libro de SOLÉ VILALLONGA, G.: “La reforma fiscal de Villaverde, 1.899-1900”. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1.967, en especial págs. 134 y ss.

⁴²² Que fue objeto, en las décadas posteriores de numerosas modificaciones, hasta desaparecer en la reforma tributaria de 1.957. Ver al respecto BELTRAN FLOREZ, L.: “Evolución histórica del sistema tributario español”. Rv. DF y HP, núms. 65 a 67, Vol. XVI, 1.966-1.967, pág. 14.

La Tarifa primera de Utilidades que sujetaba a tributación el trabajo personal tenía sus precedentes en los descuentos sobre sueldos del presupuesto de 1838 y los que van apareciendo sobre los haberes de empleados públicos, honorarios de registradores, los que se han insertado en la contribución industrial y los indirectamente calificables de donativos de clero y monjas y el que lo era propiamente directo de la Reina regente hasta 1902, cuyos especiales caracteres fueron la causa de que estos dos últimos no se engarzaran en la reforma de 1900⁴²³.

Respecto a la Tarifa segunda que sujetaba las Utilidades del capital debemos decir que, hasta entonces, los valores mobiliarios gozaban de una situación de privilegio, pues no soportaban contribución alguna, lo que se explica por la poca importancia que tenía tal forma de riqueza en la época de Mon.

El concepto comprendido en la tercera Tarifa estaba, hasta la reforma de Villaverde, incluido en la Contribución industrial.

La contribución de Utilidades era una forma tributaria de naturaleza compleja, ya que comprendía impuestos de carácter personal (tarifa 3ª) e impuestos de carácter real (tarifas 1ª y 2ª). Los dos últimos son impuestos de producto, de trabajo el primero y de capital el segundo. La tarifa tercera, es calificada por TALLADA⁴²⁴ de impuesto de beneficio neto o de renta.

⁴²³ BALLESTEROS, P.: "Medio siglo de Hacienda española". En Anales de Economía. 1.948, págs. 376 y 377.

⁴²⁴ TALLADA PAULI, J.M. : "Historia de las finanzas españolas en el siglo XIX" op. cit. pág. 158.

1.3.1.a) El deber de retener y el de presentar relaciones de las retenciones practicadas.

A nosotros nos parece especialmente importante esta ley porque “concentra figuras dispersas en la legislación anterior, como los impuestos sobre sueldos y asignaciones, de abolengo secular en cuanto a los haberes satisfechos por el Estado a quien con mínimos esfuerzos y contradicción era dado retener en la fuente, es decir, en su propia mano pagadora, la suma que decidía retirar al empleado”⁴²⁵. En ella encontramos sistematizado por primera vez el concepto de retención, además la ley lo configura en un doble aspecto: como retención directa y como indirecta.⁴²⁶

⁴²⁵ BALLESTEROS, P.: “Medio siglo de Hacienda española”. En Anales de Economía, 1948, pág. 394. Como pone de manifiesto GARZÓN PAREJA, M.: “Historia de la Hacienda de España”. I.E.F., M.E.H, Madrid, 1.984, pág. 1076, vol. II, “...el descuento de los haberes satisfechos por el Estado a quienes le prestan sus servicios es una práctica bien conocida en el siglo XVI, y particularmente en el XVII”, encontrándose un ejemplo de los mismos en los juros, establecidos desde 1.635 y a los que se aplicaba la media annata y una prima suplementaria, estableciéndose desde 1.715 un baremo para el cálculo de las retenciones. Asimismo, durante el siglo XIX, lo encontramos en el impuesto sobre los intereses de la Deuda Pública, que después se integraría en la Tarifa II de la Contribución de Utilidades de la riqueza mobiliaria, y que posteriormente pasaría al art. 19 del reglamento de 17 de septiembre de 1.909, y posteriormente al Texto refundido de la Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria de 22 de septiembre de 1.922.

⁴²⁶ Es clásica la tipología de BOSELLO, en “Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta.” Editorial. CEDAM, Padova, 1.972, distinguiendo en la retención, cuatro figuras diferentes: la retención directa, la retención indirecta, la retención a cuenta y la retención directa a cuenta. Que este autor enumera como supuestos de “ritenuta alla fonte”, distinguiendo: “ritenuta diretta, tassazione in vía di rivalsa, ritenuta d’acconto e ritenuta diretta d’acconto”. Sin embargo, en este momento del desarrollo de nuestra Hacienda sólo podemos hablar de los dos primeros supuestos, por cuanto la retención a cuenta es típica de la imposición progresiva sobre la renta global, y la retención definitiva, típica de los gravámenes proporcionales sobre la renta neta. Ver al respecto ALGUACIL MARÍ, P.: “La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español”. Editorial Aranzadi, Pamplona, 1.995, pág. 34. Por otra parte, el art. 4 de la Ley 27 de Marzo de 1900 disponía que “La contribución

La retención directa tiene lugar cuando es el propio Estado el que satisface la retribución o el rendimiento que

establecida por esta Ley se recaudará mediante retención directa o indirecta, o por exacción que se funde en la declaración jurada del contribuyente".

El art. 5 determinaba el objeto de la retención directa estableciendo que *"Se recaudará mediante retención directa hecha por el Estado:*

1º. Sobre los intereses de la deuda del Estado.

2º. Sobre los sueldos, dietas, pensiones, asignaciones o indemnizaciones y cargas de justicia que se perciban del Estado.

3º. Sobre las rentas, alquileres, censos o foros pagados por el Estado, cuyo 5 por 100 se considera como retribución del Administrador, bajo cualquier nombre o concepto, de las respectivas fincas o derechos, a menos que haga el cobro personalmente el acreedor del Estado."

Artículo 6: *"Se recaudará por medio de retención indirecta que en favor del Estado harán a sus acreedores respectivos las Corporaciones o Compañías:*

1º. Sobre los dividendos, intereses y primas de amortización de las acciones y obligaciones de todas clases. Cuando la amortización se haga por subasta o compra en Bolsa, el impuesto quedará a cargo de la Compañía, que abonará su importe sobre la cantidad destinada a la amortización.

2º. Sobre los intereses de las cédulas y préstamos hipotecarios, y de los consignados en escritura pública o documento privado.

3º. Sobre los sueldos, dietas, asignaciones y retribuciones, ordinarias o extraordinarias, que tengan señalados a sus empleados las Diputaciones, Ayuntamientos, Compañías o particulares.

4º. Sobre los sueldos, asignaciones, retribuciones o gratificaciones que, según los contratos, nóminas y demás documentos, que tengan obligación de exhibir, paguen dentro de cada quincena los empresarios respectivos a los actores dramáticos o líricos y otros artistas en general."

El artículo 7 establece la responsabilidad solidaria *"y como segundos contribuyentes de la parte alícuota de dividendo, interés, beneficio o remuneración en concepto de contribución que corresponda al Estado"*, de las entidades o personas obligadas a efectuar la retención indirecta.

También se establece la obligación de retener por parte de las sociedades anónimas una parte de los dividendos, primas, beneficios o cupones de acciones u obligaciones que paguen conforme a las tarifas de utilidades con deducción del 1 por 100 que se les señala como premio de recaudación, conforme al artículo 13.1 de la Ley de 27 de marzo de 1.900. Se trata sin duda de un incentivo a la cooperación y colaboración de determinadas entidades con el Fisco. Si bien los premios de recaudación no constituían una novedad, puesto que ya habían sido previstos en normas anteriores, por ejemplo en el R.D. de 3 de septiembre de 1.847, estableciendo la Contribución Industrial y de Comercio.

constituye el hecho imponible del impuesto. Mientras que se denomina retención indirecta la que están obligados a practicar todos los demás agentes económicos distintos del Estado que paguen rendimientos sujetos al impuesto, es decir, es un tercero al que le incumbe la labor recaudatoria⁴²⁷ que la retención supone. Es en este concepto de retención indirecta donde encontramos una manifestación del deber de colaboración con la Administración Tributaria por cuanto, además de la retención propiamente dicha, en el artículo 13.2º de la ley de 27 de marzo de 1900⁴²⁸, se establece la obligación formal de presentar

⁴²⁷ Ver al respecto ALGUACIL MARÍ, P.: "La retención a cuenta en el ordenamiento Tributario español". Op. cit. pág. 31.

⁴²⁸ El texto del citado artículo 13 es el siguiente:

"Las Sociedades anónimas nacionales o extranjeras con representación o sucursal en España que descuenten o paguen por cuenta propia o ajena dividendos, primas, beneficios o cupones de acciones o de obligaciones o títulos de empréstitos, cualquiera que sea su nombre, de Sociedades, Compañías, Empresas, Corporaciones, Municipios, Provincias o Estados extranjeros, quedan obligadas bajo las penas que determinará el reglamento que se dicte:

1º. A retener y conservar en depósito en su poder el importe de la contribución conforme a las tarifas del art. 3º de esta ley, con deducción de un 1 por 100 que se les señala como premio de recaudación.

2º. A facilitar en el mes siguiente al término de cada trimestre al Administrador de Hacienda de la provincia, una declaración haciendo constar las cantidades que hayan abonado durante el trimestre y la contribución correspondiente a las mismas; y

3º. A ingresar ésta, menos el referido 1 por 100 de premio de recaudación, en los otros quince días del mes siguiente al último de dicho trimestre".

Además el artículo 14 hacía extensivo el deber de presentar declaraciones trimestrales de utilidades sujetas al pago de la contribución, a los Directores o Gerentes de Sociedades, Compañías o Empresas y los particulares, *"expresando el importe de los sueldos, dietas, asignaciones y retribuciones ordinarias o extraordinarias que en el trimestre o plazo más corto a que la declaración se refiera, hayan pagado a los empleados o artistas ocupados en sus oficinas, casa o Empresas de todo género, sirviendo de base de liquidación la última declaración presentada, cuando no se haya dado a la Administración la del último trimestre."* Teniendo también derecho aquéllos al premio de recaudación y *"verificarán los ingresos de la contribución requerida en depósito en su poder en el plazo máximo señalado en el artículo anterior."*

declaraciones de retenciones, por parte de los sujetos retenedores, en las cuales han de constar las cantidades que hayan abonado y la contribución correspondiente a las mismas, y la falta de presentación conlleva la aplicación de multas, siendo castigada por vía penal toda alteración de la verdad, se trata de la imposición de un deber de colaboración de carácter individual y periódico, de facilitar y suministrar información con trascendencia tributaria, impuesto a terceros, en términos similares a los que actualmente comprende el artículo 111.1.a) de la Ley General Tributaria, constituyendo su antecedente directo.

1.3.1.b) El deber de facilitar información acerca de las sentencias de remate en juicios ejecutivos.

Se establece, así mismo otra forma de colaboración de carácter individual, se trata del deber de facilitar información a los abogados del Estado - que tienen encomendada la gestión del impuesto⁴²⁹ - por parte de los escribanos actuarios a cerca de las sentencias de remate dictadas en los juicios ejecutivos⁴³⁰. Se

⁴²⁹ En virtud del art. 11 de la Ley de 27 de marzo de 1.900 creando la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, si bien la tienen encomendada *“en cuanto las utilidades imponibles se deriven de actos o contratos consignados en escrituras u otros documentos sujetos al impuesto de derechos reales”*. Debiendo, en consecuencia, al practicar las liquidaciones, anotar en libros dispuestos con tal objeto, *“todos los datos que dichos documentos arrojen para conocer la cuantía y fecha en que sea exigible el impuesto”*.

⁴³⁰ Art. 12 de la Ley de 27 de marzo de 1.900 creando la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria : *“Los Escribanos actuarios, bajo su responsabilidad personal y directa, notificarán al Abogado del Estado, en el plazo y forma que fijará el reglamento, las sentencias de remate dictadas en juicios ejecutivos seguidos en virtud de confesión judicial del deudor o de documento a cuyo pie no conste la nota de liquidación del impuesto de derechos reales, a fin de que dicha Abogacía tome los datos oportunos respecto de la cuantía y fecha en que sea exigible esta contribución para que se persiga el pago de ella dentro o fuera de los autos, según procediere.”*

trata de la colaboración entre órganos de la Administración, que ha sido una constante en nuestro sistema tributario.

1.3.1.c) Actividad de investigación y comprobación.

El artículo 17 de la Ley de 27 de marzo de 1.900, creadora de la Contribución sobre las Utilidades establece que: *“sin perjuicio de la penalidad que corresponda imponer por la falta de presentación de las declaraciones de utilidades, en el tiempo y forma en que deban facilitarse a la Administración, la resistencia del particular o persona colectiva a presentarlas, después de ser requeridos para ello, autorizará a la misma Administración para liquidar y cobrar el tributo, tomando por base los datos que pueda procurarse por otros medios.”*

Se configura, de esta forma, unas facultades nuevas de la Administración para recabar información necesaria para verificar el cumplimiento y aplicación de la ley tributaria.

En este sentido, el precepto inserto entre las normas reguladoras de la Tarifa tercera de la Contribución sobre Utilidades “trajo consigo una revolución en las actitudes recíprocas de Fisco y Empresa: el vetusto reparo individualista que vedaba penetrar en el secreto de las contabilidades, como atentatorio a la libertad de comercio, quedó desdeñado por la nueva ley. Porque ésta, además de definir al Estado como una especie de consocio, ya que el crédito tributario que le corresponda le confiere derechos civiles o mercantiles contra la Sociedad (art. 9) estatuye el deber de formular declaraciones de beneficios líquidos, producir copias y certificaciones e incluso tener que pasar por contradicción en las calificaciones de gastos y por las estimaciones que consiga proporcionarse la Administración cuando sobrevengan resistencias del contribuyente a la función investigadora. Es un nuevo *clima*

moral que ha sustituido al decimonónico y que de día en día se acentuará más”⁴³¹.

1.3.2.- El Registro Fiscal y el Catastro.

La Reforma de Raimundo Fernández Villaverde, como hemos señalado con anterioridad, revistió una gran complejidad por el gran número de leyes que en el escaso tiempo en que estuvo al frente del Ministerio de Hacienda se aprobaron. En la misma fecha en que se aprueba la Ley creando la contribución sobre las Utilidades, el 27 de marzo de 1.900, vio la luz la Ley estableciendo el Registro Fiscal de la Propiedad para la inscripción de las fincas rústicas, edificios, solares y ganados existentes en cada término municipal.

La aprobación de la Ley del Registro fiscal⁴³² y del Catastro más que crear aumentos de carga tributaria, pretendía cerrar las puertas a la ocultación de riquezas y a la creación de zonas de privilegio.

Desgraciadamente para nuestra Hacienda, los trabajos catastrales fueron de una gran lentitud. Las situaciones críticas por que ha atravesado la agricultura y el grado de pobreza existente en el agro español, justifica que dicha riqueza contribuya a los gastos del Estado en menor proporción de la que podría desearse. Pero ello no puede servir de excusa a la enorme ocultación que los trabajos catastrales iban revelando a medida de su realización.

⁴³¹ BALLESTEROS, P.: "Medio siglo de Hacienda española". op. cit. págs. 399 y 400.

⁴³² La legislación vigente era la Ley de agosto de 1886 y el reglamento de septiembre del mismo año.

La Ley de 27 de marzo de 1.900 aligeró los trámites para conseguir la aprobación del Registro Fiscal de edificios y solares, al no exigir la comprobación previa, sino, simplemente, la presentación de la declaración jurada correspondiente a todas las fincas urbanas del término municipal de que se tratase⁴³³. Posteriormente se efectuaría la comprobación de las declaraciones.

La Ley de Villaverde estableciendo el Registro Fiscal de la propiedad insiste en adoptar la formación del catastro por masas de cultivo, esto es, considerando a las tierras explotadas por un solo cultivador como una unidad, o sea, es un paso más contra la formación de amillaramientos.

En el debate parlamentario lanzó, Villaverde, la idea de la refundición en una sola de las Direcciones de Registro de la Propiedad, Contribución Territorial y Derechos Reales, obteniendo con ello una simplificación y un obstáculo para la ocultación. Idea digna de tenerse en cuenta en la organización de los modernos impuestos sobre la renta⁴³⁴.

1.3.3.- Proyecto de Padrón General de Industrias.

No pudo prosperar, puesto que ni siquiera llegó a ser examinado por las Cortes, el proyecto de 16 de junio de 1.900 en el que Villaverde proponía la formación de un padrón general de las industrias por términos municipales, consciente de la importante fuente de información para la Administración tributaria que suponían “documentos como los repartos de contribución territorial y matrículas de contribución industrial,

⁴³³ Ver al respecto SOLÉ VILALLONGA, G.: “La reforma fiscal de Villaverde, 1.899-1.900”, op. cit., pág. 156.

⁴³⁴ TALLADA PAULI, J.M.: “Historia de las finanzas españolas en el siglo XIX”. op. cit. pág. 165.

sustrayéndolas a la influencia del caciquismo” en que se hallaban en manos de las Corporaciones municipales.⁴³⁵

1.3.4.- Administración Fiscal.

Respecto a los procedimientos de aplicación de los tributos⁴³⁶, uno de los artículos de la Ley de Presupuestos de Villaverde disponía la posibilidad de celebrar conciertos para la recaudación e investigación gremial de los impuestos. Villaverde lo defendió ante los repetidos ataques de que era objeto, expresando la diferencia entre gestión administrativa y recaudación de los impuestos. Respecto a la investigación aclaró que se trataba de la investigación mutua de los contribuyentes⁴³⁷.

Fernández Villaverde acomete una importante reforma de la Administración tributaria a través de las medidas que adopta entre las que destacamos la asignación de tareas investigadoras de los tributos a cargo de funcionarios públicos⁴³⁸.

⁴³⁵ Diario de sesiones del Senado, 14-XII-1.899. Ver al respecto SOLÉ VILALLONGA, G.: “La reforma fiscal de Villaverde, 1.899-1.900”, op. cit., pág. 163.

⁴³⁶ Ver al respecto SOLÉ VILALLONGA, G.: “La reforma fiscal de Villaverde, 1.899-1.900”. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.967, págs. 65 y 66.

⁴³⁷ Diario de sesiones del Congreso, 7-III-1.900.

⁴³⁸ Para profundizar sobre la reforma administrativa de Fernández Villaverde, ver ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Aproximación a una teoría de las reformas tributarias españolas”. Civitas, REDF, nº 19, 1.978, pág. 472.

1.3.5.- Valoración.

Así como la obra tributaria de Mon representó la implantación de un nuevo sistema tributario en la Hacienda española, la reforma implantada por Villaverde en 1900 no tuvo tanta trascendencia teórica. Importante por las novedades que contiene y por el volumen tributario que abarca, es mucho menos completa que la primera⁴³⁹. Más que una reforma total del sistema tributario español, marca una iniciación solamente de una obra que no pudo llegar a madurez, en parte porque las vicisitudes políticas apartaron pronto a Villaverde del puesto desde el que tal reforma total era posible⁴⁴⁰, en parte porque sus sucesores no supieron adivinar lo que debía hacerse para completarla, entreteniéndose en retoques y ensayos parciales. Si en algunos momentos Cobián o Alba parecen querer intentar el llegar a un sistema tributario orgánico partiendo de las reformas de 1899-1900, el ambiente parlamentario no les es propicio y han de detenerse en sus primeros pasos.

Villaverde procedió al arreglo de la Deuda, se ocupó de mejorar la situación monetaria, hizo aprobar una serie de nuevos impuestos y modificación en los existentes y junto con ello una serie de medidas legislativas que mejoraban la economía del país. No fue tan sólo un recaudador más, sino que con anticipación a las ideas de su tiempo supo ver las íntimas relaciones que existen entre la Hacienda y la Economía. Por ello quizá su reforma tributaria, sin ser obra de un teórico, tiene una

⁴³⁹ Al respecto LARRAZ ha señalado que “desde el punto de vista de la estructura tributaria, la obra de Villaverde es de menor entidad que la reforma de Mon de 1.845, Pero, a mi juicio, Mon puso en el empeño mucho menos esfuerzo personal que Villaverde”. La cita pertenece a LARRAZ, J. Epílogo al libro de MAZO, R.: “Raimundo Fernández Villaverde”, op. cit., pág. 180.

⁴⁴⁰ Si bien, como señala SOLÉ VILALLONGA, G.: “Raimundo Fernández Villaverde”. Información Comercial Española”. Agosto 1.964, pág. 49: “su gran mérito consiste en haber sabido elegir - y llevar a cabo - la única tarea que debía realizar en el corto tiempo de que dispuso”.

trabazón, una coordinación tal, que toma más en su realidad que en su apariencia caracteres de sistema⁴⁴¹.

1.4.- El primer tercio del s. XX. La Reforma de FLORES DE LEMUS.

Calificada por FUENTES QUINTANA⁴⁴² de silenciosa - expresión que han adoptado la mayoría de la doctrina -, la reforma abarca los treinta años en que Flores de Lemus se dedicó a la Hacienda Pública y a la Economía de España, y se caracteriza por cuatro rasgos fundamentales:

- Se manifiesta a través de una serie dilatada y heterogénea de proyectos de ley, dictámenes, memorias y consejos para variar la distribución de la carga tributaria española, no siempre aceptados cuando se realizaron y emitieron. La reforma tributaria así entendida no puede singularizarse en una fecha, sino que debe entenderse como un proceso histórico dilatado, perseverantemente servido desde un órgano de asesoramiento inscrito en la Administración Tributaria, pero claramente diferenciado dentro de ella;

- Ese proceso reformador, dilatado y heterogéneo asocia fechas dominadas por muy diversas circunstancias e incorpora elecciones defendidas finalmente -a veces no sin pequeñas y aleccionadoras paradojas políticas- por gobernantes de muy variada ideología;

- la reforma tributaria silenciosa no sólo ensancha el marco convencional en el que se entienden las reformas

⁴⁴¹ TALLADA PAULI, J.M.: "Historia de las Finanzas españolas en el siglo XIX". ob. cit. págs. 154 y 155.

⁴⁴² FUENTES QUINTANA, E.: "La ideología de la reforma tributaria silenciosa". En Hacienda Pública Española, no. 42-43, 1976, IEF, pp.105 y ss.

tributarias históricas. Amplía también su contenido, pues éste no se limita a un tipo concreto de modificación impositiva. Abarca un amplio núcleo de cambios que van desde las simples reformas técnicas, pasando por la coordinación de los tipos de gravamen y revisión coherente de gastos fiscales concedidos, hasta llegar a los proyectos de variación en los criterios de reparto de la carga tributaria nacional y local y a las propuestas de reforma de la Administración Tributaria;

- Este proceso reformador dilatado en el tiempo, ampliado en sus manifestaciones externas, enriquecido en su contenido convencional, no siempre se incorporó a la prosa legal vigente. La reforma tributaria silenciosa se ofrece así con una característica heterogénea adicional a las reformas tributarias históricas, porque no fue realmente reformadora en muchas ocasiones. Y, sin embargo, los cambios propuestos y no aceptados tienen un valor no sólo histórico, sino en muchos casos actual por contener criterios o definir métodos de valor decisivo para conocer y resolver nuestros problemas fiscales⁴⁴³.

En la labor reformadora de Flores de Lemus cabe distinguir dos fases⁴⁴⁴, la primera, más breve, tiene lugar entre

⁴⁴³ FUENTES QUINTANA, E.: "La ideología de la reforma tributaria silenciosa". En Hacienda Pública Española, no. 42-43, 1976, IEF, pp.107 y ss.

⁴⁴⁴ Fuentes Quintana realiza una sistematización de los diferentes documentos donde se plasman las ideas reformadoras de Flores de Lemus que me parece oportuno seguir para explicar el contenido sucinto de la fecunda labor realizada por Flores de Lemus. En efecto, FUENTES QUINTANA, E.: "La ideología de la reforma tributaria silenciosa". op. cit., págs. 109 y ss., distinguimos dos etapas. La primera se concreta en la reforma tributaria 1909-1910. Flores inspira el proyecto de Ley de reforma tributaria de 14 de abril de 1909 de González Besada que intenta sin éxito la realización de una serie de cambios impositivos importantes. Un año más tarde Flores de Lemus los mejora y desarrolla en el Proyecto de reforma fiscal que se contiene en el Presupuesto y leyes complementarias presentados por el Ministro de Hacienda Eduardo Cobián, en julio de 1910. Este primer intento de reforma se caracteriza por partir de un enfoque general del reparto de la carga tributaria española. Las

modificaciones fundamentales propuestas afectan tanto a la imposición directa como a la indirecta.

En la imposición directa se pretenden corregir defectos visibles de los impuestos de producto, homogeneizando los distintos gravámenes y coordinándolos entre sí, suprimiendo contradicciones e incoherencias de los mismos, mejorando los órganos administrativos encargados de su gestión e inspección y eliminando, en fin, los defectos visibles que la vida práctica de estos gravámenes había ido revelando a lo largo del tiempo. La novedad fundamental, sin embargo, del Proyecto no estaba en los impuestos de producto, residía en ensayar por primera vez la personalización en el reparto de la carga tributaria a través de una reforma profunda del impuesto de Cédulas personales y de llamar a tributación al patrimonio a través de un cambio muy importante de la imposición sobre sucesiones. La reforma se completaba con una alteración de los Impuestos de Consumos en la línea que se seguía en los informes de la Comisión Extraparlamentaria y de la Consultiva, en las que Flores había trabajado. Debemos añadir además la labor que efectúa en el ámbito local con el proyecto de exacciones municipales. Sin embargo estos programas de reforma tributaria de esta primera etapa fracasan en 1910.

La imposición de producto se intentó mejorar en 1910 con tres proyectos de Ley: el de la Contribución territorial y los que afectaban a la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y a los Impuestos Mineros.

La imposición sobre la renta fue modificada con la reforma del Impuesto de Cédulas Personales intentando la personalización del gravamen y su progresividad.

Respecto a la Imposición sobre la riqueza o patrimonio, Flores estimaba que el gravamen directo y personal del patrimonio no era viable en la Hacienda española en 1910. La única posibilidad de gravar ese índice de la capacidad de pago la constituía su tributación por períodos irregulares, asociada a la transmisión hereditaria. AGUSTÍN VIÑUALES - en "Antonio Flores de Lemus (1.876-1.941)", Rv. H.P.E. núms. 42-43, 1.976, pág. 575- ha destacado que en la programación de esta reforma del Impuesto de Sucesiones se halla una de las mejores aportaciones de la reforma tributaria sugerida por Flores, impuesto que nació o fue concebido como complemento necesario de la imposición de capital.

En la imposición sobre el gasto se intenta evitar la regresividad que le caracterizaba e incorporar elementos de flexibilidad impositiva llevando los gravámenes en la dirección marcada por el progreso de la renta y de los patrones de gasto de los consumidores españoles. En tal sentido se modifican el impuesto sobre los azúcares, el impuesto de transportes y se propone la supresión gradual de los elementos que, incluidos en el impuesto, le confería sus impopulares aires regresivos.

Esta reforma sugerida por Flores servía a una concepción en marcado contraste con los principios reinantes de la imposición española hasta el momento pues trataba de aplicar principios distintos al estilo tributario

mediterráneo que se había seguido en las reformas anteriores, es decir, en 1845 y 1899-1900, inspiradas en el modelo francés.

En el ámbito local a través del Proyecto de Exacciones de 1910 también pretende introducir reformas siguiendo principios distintos a los aplicados hasta entonces. Estos principios reformadores se basan en el aspecto del interés, el de prestación contra prestación, sobre el de la imposición según la capacidad económica. Es decir, la carga fiscal se soportaba por el proletariado urbano y las amplias capas de la clase media, entonces Flores propone edificar el sistema tributario local - siguiendo doctrinas germánicas - en base al principio del beneficio y algunos tributos apoyados en la capacidad. El recurso a este criterio de reparto de la imposición local tenía el beneplácito de la crítica social y política al caciquismo rural.

Fracasados los proyectos reformadores de esta primera fase, se abre un dilatado periodo que se inicia en 1911 y se acaba en 1936. Esta segunda fase será una etapa de reformas más graduales y fragmentadas, más lentas y con espíritu perseverante.

A lo largo de esta segunda etapa los documentos más importantes donde se concreta la labor de Flores de Lemus son la "Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913" y el "Dictamen de la Comisión nombrada el 1 de abril de 1927 acerca del Impuesto de Rentas y Ganancias". Pero no debemos olvidar los proyectos que regulan cada uno de los cinco elementos integrantes de la imposición española: imposición de producto, imposición sobre el beneficio de las sociedades, imposición sobre la renta personal, imposición sobre el patrimonio e imposición sobre el gasto, y debemos añadir el conjunto de proyectos de reforma de la Hacienda Local que se concretan en el Proyecto de González Besada de 1918 y el Estatuto Municipal de 1924.

En la imposición de producto se pretendía homogeneizar los gravámenes sobre rendimientos de igual naturaleza, uniformar los tipos impositivos aplicados sobre los productos iguales, evitar la doble imposición existente sobre algunos rendimientos y la mejora permanente del órgano administrativo encargado de la gestión e inspección de los impuestos correspondientes.

La imposición sobre la renta de las sociedades de patrimonio separado se establece a partir de la evolución de la Tarifa III de la Contribución de las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 1900, cristalizando en el proyecto de Navarro Reverter de 1912, que no llegó a convertirse en ley, pero cuyas bases fueron incorporadas a la reforma legislativa de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades de 29 de abril de 1920.

La instauración de la imposición sobre la renta de las personas físicas se aconseja realizar de forma gradual empezando por "las clases superiores y directivas, pues son ellas las que están en situación de estimar mejor cuáles sean la necesidad y la justicia del gravamen; ellas las que deben sentir y comprender más que las otras los deberes de cooperación con el Estado y, ellas, finalmente, están por su posición y su cultura en las más favorables condiciones para

1.909 y 1.910, dando paso a una segunda etapa, mucho más dilatada, que se inicia en 1.911 y se caracteriza por el mayor acento sobre tres condiciones previas que justifican el carácter gradual de los cambios fiscales propuestos: las condiciones sociales⁴⁴⁵ para la aceptación de las modificaciones impositivas, las exigencias económicas⁴⁴⁶ para el arraigo de los nuevos tributos, y los requisitos administrativos que garanticen la aceptación y aplicación de las reformas fiscales.

prestarla". Este consejo dado en 1927 - en el Dictamen de la Comisión nombrada para informar el Proyecto del Impuesto sobre Rentas y Ganancias de 1.927, citado por FUENTES QUINTANA en "La ideología de la reforma tributaria silenciosa", op. cit., pág. 128- se convertirá en Ley por Carner en 1932 al introducir la Contribución Complementaria sobre la Renta de las Personas Físicas.

La imposición sobre el patrimonio, a parte del perfeccionamiento de la imposición sobre sucesiones del proyecto reformador de 1910, pretende abarcar el patrimonio de las personas físicas y el de las sociedades y cristaliza en el proyecto de 8 de noviembre de 1915, por el que se establecía una contribución general sobre el patrimonio, siendo ministro de Hacienda Bugallar y en el proyecto de la contribución transitoria sobre el capital que se exigiría a partir del ejercicio 1922-23.

Flores inicia su proceso reformador por la imposición sobre el gasto realizando el estudio más detallado y riguroso de la Imposición de Consumos que culmina en 1911 con la aprobación de un plan racional de reforma que preveía la desaparición gradual del gravamen más impopular del sistema tributario, obligando a hallar nuevas bases para incorporar el gasto como fuente de los ingresos estatales: buscar nuevos bienes susceptibles de ser gravados y utilizar el impuesto sobre el volumen de ventas como alternativa al gravamen sobre el gasto. La reforma se concreta en el Proyecto de 29 de octubre de 1918 siendo ministro de Hacienda González Besada que instaura un gravamen general y unifásico sobre las ventas en la etapa de fabricación. y en el proyecto presentado por Bugallar el 13 de noviembre de 1919.

⁴⁴⁵ Las condiciones sociales implican un mayor realismo de las propuestas de reforma huyendo de radicalismos y además transformar la conciencia de los individuos, porque esas conciencias son las que determinan y condicionan la realidad social que aspira a reformarse.

⁴⁴⁶ Las condiciones económicas son imprescindibles para que arraigue el tributo, la falta de análisis de los datos económicos llevaría al fracaso reformas fiscales basadas únicamente en enfoques jurídicos.

1.4.1.- La Administración Tributaria.

Nos interesa destacar el papel decisivo que desempeñan los factores administrativos en el proceso de reforma como elemento que condiciona los cambios fiscales. Sobre este punto la insistencia de Flores es definitiva y plenamente actual. Porque es evidente que hoy todos los hacendistas⁴⁴⁷ convienen en que el mayor obstáculo con el que tropieza la asimilación social de una reforma tributaria es la capacidad, organización y medios de la Administración tributaria. Esta reforma de la Administración tributaria debe partir de un conocimiento de las características que presidían el establecimiento, la gestión y recaudación de los distintos impuestos. Flores resume estas características, resaltando la pobreza administrativa; los defectos de preparación, reclutamiento y promoción del personal a su servicio; un sistema de organización administrativa inadecuado para una gestión eficaz de los tributos⁴⁴⁸. La administración de las contribuciones debe entenderse como “la asignación legal de cuota determinada a

⁴⁴⁷ Ver al respecto ALBIÑANA CARGÍA-QUINTANA, C.: “Aproximación a una teoría de las reformas tributarias españolas”. Civitas, REDF, n° 19, 1.978, especialmente el epígrafe n.º10 con el significativo título de “la reforma administrativa como *“prius”* lógico de la reforma tributaria.”, págs. 470 y ss.

⁴⁴⁸ Ver al respecto ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Reforma tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas.”, págs. 78 y ss. El mismo autor en otro trabajo: “Los impuestos de producto y la Administración tributaria”, en “Antonio Flores de Lemus. (1.876-1.941)”. H.P.E., núms. 42-43, 1.976, págs. 151 y 152, destaca como la Memoria de 1.913 constata las deficiencias que ocasionaba en la administración del tributo la división de funciones entre la Administración de Contribuciones y la Inspección, al carecer aquélla de competencias para formar el documento fundamental de la Contribución Industrial, el padrón, y para rectificarlo, competencia que estaba atribuida a la Inspección, pero que en la práctica, sólo se realizaba en las capitales de provincia, dado el carácter sedentario de la Administración.

determinado contribuyente”⁴⁴⁹, pero nuestra Administración no administraba realmente los impuestos, pues ni determinaba los contribuyentes, ni señalaba las bases, ni liquidaba las cuota, se limitaba a “tramitar los expedientes de las reclamaciones económico-administrativas de las contribuciones que tienen normalmente a su cargo”⁴⁵⁰; con el consiguiente fraude fiscal, al que nos hemos referido en la primera parte de este trabajo.

Además, Flores de Lemus resalta la falta de colaboración de los contribuyentes y la preferencia de los contribuyentes por las cuotas impositivas ciertas y estables, consecuencia del arraigo de los viejos tributos de producto. Estas dos características se señalan por Flores con especial insistencia desde sus primeros trabajos al servicio de la Hacienda española: “la cooperación de los contribuyentes, exigencia primordial de todo régimen administrativo de alguna flexibilidad, ha fracasado en nuestro país”⁴⁵¹ afirmará categóricamente la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913. Este mismo dato orienta el juicio del Dictamen de la Comisión del impuesto sobre Rentas y Ganancias de 1.927, cuando aconseja el mantenimiento de la tributación directa de producto, si bien depurándola de sus graves defectos precisamente por “no exigir de los obligados a pagarla apenas otra cosa que la resignada sumisión pasiva”, virtud importante “en una nación en que no se ha logrado hasta el presente establecer la colaboración regular y sincera de administración y contribuyentes para administrar los tributos”.

⁴⁴⁹ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, publicada en la Revista de Economía Política, vol. VIII, núm. 3, septiembre - diciembre, 1.957, págs. 1.067-1.198. Especialmente, pág. 1.144.

⁴⁵⁰ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, op. cit. pág. 1144.

⁴⁵¹ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, op. cit., pág. 1105.

Será necesaria pues la reforma administrativa, en el marco de la cual, y con una especial importancia en el tema que desarrollamos, se aprueba el Reglamento de la Inspección⁴⁵², por Real Orden de 13 de julio de 1.926, que contiene un precepto, el artículo 70⁴⁵³, que supone, por primera vez, en nuestro ordenamiento jurídico tributario, incorporar el deber de información y colaboración “de lo que podríamos llamar sector público”⁴⁵⁴, si bien no se establecía ninguna norma sancionadora de su incumplimiento⁴⁵⁵.

⁴⁵² Extralimita el objeto del presente trabajo el análisis histórico de la Inspección de los tributos, acerca de sus orígenes y evolución, nos remitimos, entre otros, a los trabajos de MARTÍ BASTERRECHEA, J.F. : “Vicisitudes históricas de la Inspección general de la Hacienda Pública”. Rv. Crónica tributaria, n.º16, 1.976, págs. 85 y ss. ; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. : “La inspección de los tributos : una evolución significativa”. Civitas, REDF, n.º4, octubre - diciembre, 1.974, págs. 767 y ss. ; del mismo autor : “La inspección “técnica” de los tributos : sus orígenes”. Civitas, REDF, n.º12, 1.976, págs. 513 y ss. ; RODRIGUEZ ROBLES, A. : “En torno a la reforma del régimen de inspección de Hacienda”. Rv. DF y HP, nº 9, 1.953, págs. 21 y ss. ; CERVERA TORREJON, F. : “La Inspección de los Tributos. Garantías y procedimiento”. I.E.F., Madrid, 1.975, págs. 9 y ss.

⁴⁵³ El artículo 70 era del siguiente tenor literal : “*Todas las autoridades civiles y militares y los Jefes de las Oficinas del Estado, de la Provincia y del Municipio, están obligados a suministrar a la Inspección cuantos datos y antecedentes reclame y puedan contribuir al mejor desempeño de su cometido y a prestar a sus individuos el apoyo, concurso, auxilio y protección necesarios para el ejercicio del cargo. Si así no se hiciere, el Inspector lo pondrá en conocimiento del Delegado de Hacienda, quien de oficio reclamará de la autoridad correspondiente que dé las órdenes precisas para obtener el concurso, auxilio y protección que por aquél haya sido solicitado. Si tampoco así se lograra, el Delegado de Hacienda lo pondrá en conocimiento del Ministro del ramo*”.

⁴⁵⁴ Con MANTERO SAENZ, A. : “Procedimiento en la Inspección Tributaria”, 3.ª Ed. Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1.987, pág. 357.

⁴⁵⁵ Deber al que nos referiremos con más detenimiento en el epígrafe 1.4.6.

1.4.2.- La Contribución Industrial.

Se prefiere mantener la vigencia del sistema de agremiación⁴⁵⁶ para distribuirse el importe individual de la Contribución Industrial, como lo demuestra la aprobación del Reglamento de 1 de enero de 1.911, y por lo tanto mantener la colaboración social de los administrados a través de las figuras de los síndicos⁴⁵⁷ y de los clasificadores, que son representantes de los contribuyentes que colaboran, en el primer caso, con las tareas de *“defender los intereses de los asociados y de auxiliar a la Administración en todos los casos en que ésta reclame su cooperación oficial para ilustrar sus decisiones”*⁴⁵⁸, y en el segundo caso, con las labores de dividir el importe de las cuotas correspondientes al gremio⁴⁵⁹.

La colaboración de síndicos y clasificadores con la Administración tributaria abarca tanto la comprobación⁴⁶⁰ de las matrículas, debiendo poner en conocimiento de ésta las irregularidades o inexactitudes detectadas, como por ejemplo, que en las listas gremiales no figuran todos los individuos que

⁴⁵⁶ Años más tarde, la Exposición de Motivos de la Ley de 29-III-1941 considerará que “fue la agremiación la fórmula primeramente empleada, por pensarse que nadie como los mismos interesados acertarían, ya que no a plantear, resolver y verificar la ecuación de cada uno, por lo menos, a dar una elasticidad equitativa a la rigidez de las cuotas de la tarifa”, agregando, “pero las limitaciones dimanadas de la propia tarifa, aquellas otras que razonablemente se impusieron a las facultades de los gremios y la ausencia de agremiación en muchos epígrafes, restringieron grandemente la obra de subjetivización del tributo”. Ver al respecto ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La cuota por beneficios del impuesto industrial”. Rv. DF y HP, núms. 65 y 66, pág. 1.591

⁴⁵⁷ Sobre la elección de síndicos y clasificadores, de entre los miembros del gremio, ver los artículos 83, 86 y 87 del Reglamento de 1 de enero de 1.911 modificando el Reglamento para la imposición, administración y cobranza de la Contribución Industrial y de Comercio, aprobado por el R.D. de 28 de mayo de 1.896, en desarrollo de la Ley de 18 de junio de 1.885.

⁴⁵⁸ Art. 81.1º. del Reglamento de 1 de enero de 1.911.

⁴⁵⁹ Art. 81.2º. del Reglamento de 1 de enero de 1.911.

⁴⁶⁰ Artículos 92 y 93 del Reglamento de 1 de enero de 1.911.

deben pertenecer al mismo; como establecer las bases generales para efectuar el reparto en función de elementos, condiciones o circunstancias especiales de su industria y proceder a hacerlo efectivo asignando a cada individuo la cuota gremial proporcionada a su capacidad tributaria⁴⁶¹. Este es uno de los principios que introduce Flores de Lemus, fruto de su formación germánica⁴⁶².

Debemos destacar, sin embargo, que el sistema de agremiación no era aplicable con carácter general a todos los industriales, profesionales o comerciantes, sino que estaba limitado a los pertenecientes a determinadas tarifas.⁴⁶³

A pesar de las modificaciones introducidas en este tributo, el balance fue negativo, puesto que como señala la Memoria de 1.913, se pusieron de manifiesto la carencia de Administración ejecutiva adecuada y el fracaso de la colaboración de los contribuyentes⁴⁶⁴.

Sobre este último factor la Memoria no puede ser más expresiva pues afirma: "...dentro del régimen gremial y fuera de él, la cooperación de los interesados, de los contribuyentes, exigencia primordial de todo régimen administrativo de alguna flexibilidad, ha fracasado en nuestro país, y esto en la única contribución directa que, tomada en conjunto, tiene por

⁴⁶¹ Artículos 94 y 95 del Reglamento de 1 de enero de 1.911.

⁴⁶² La interpretación dominante en Alemania del principio de capacidad de pago que alcanza su mejor expresión en las obras de F.J. NEUMANN y A. WAGNER constituye un punto de partida de la visión general de FLORES sobre el papel y las funciones del sistema tributario. Como señala FUENTES QUINTANA, E.: "La ideología de la reforma tributaria silenciosa", op. cit., pág. 119.

⁴⁶³ Se refieren a los límites al derecho de agremiación los artículos 74 y 79 del Reglamento de 1 de enero de 1.911.

⁴⁶⁴ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de producto y la Administración Tributaria". En la obra colectiva "Antonio Flores de Lemus. (1.876-1.941)". Rv. H.P.E., núms. 42-43, 1.976, pág. 149.

característica diferencial una gran modicidad en los tipos de imposición. Cabe preguntar después de lo dicho si esa cooperación ha existido alguna vez, o si lo que así se designa no ha sido más bien una sustitución de una acción por otra, sin enlace sistemático alguno”⁴⁶⁵.

El Dictamen de la Comisión nombrada el día 1 de abril de 1.927⁴⁶⁶ llega a parecidas conclusiones, basando el fracaso de la reforma de la Contribución industrial de 1.926⁴⁶⁷ en la ineficacia administrativa y la falta de colaboración de los contribuyentes: “de la adecuación de los gravámenes a la realidad de los rendimientos no puede hablarse seriamente...sin que sea bastante a ocultar su mérito el envejecimiento lamentable a que ha llegado por la penuria de nuestra Administración...en una nación en que no se ha logrado hasta el presente establecer la colaboración regular y sincera de Administración y contribuyentes para administrar los tributos...”.

El fracaso en la Contribución Industrial, conduce a la Administración a buscar un acercamiento a las bases reales de

⁴⁶⁵ Memoria de la Dirección General de Contribuciones, op. cit., pág. 1.105.

⁴⁶⁶ Publicada en De Economía, enero - abril 1.955, año VIII, monográfico IV, núms. 33-34, págs. 256-298. Especialmente págs. 275-282, También en Lecturas de Hacienda Pública, selección profesor Calle, CEU, Madrid, 1.972, págs. 75-108.

⁴⁶⁷ La reforma, denominada de Calvo Sotelo, intentó la subjetivización del tributo, a través del volumen de ventas mediante el método de coeficientes. Se trataba de una forma impositiva que mejoraba el régimen de cuotas fijas o de tarifa de esta Contribución, que se caracterizaban por su rigidez, sin caer en las deficiencias del régimen gremial. Sin embargo, la nueva Contribución basada en el volumen de ventas, no suprimió totalmente a la antigua, que quedó como tributación mínima y complementaria, aunque en la mente del legislador, seguramente existía el propósito de ir reduciendo su importancia a medida que el nuevo impuesto fuera arraigando, hasta llegar a su desaparición. Ver al respecto ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. : “Los impuestos de producto y la Administración tributaria”, op. cit., págs. 150 y 151.

empresarios individuales mediante figuras impositivas independientes, constituyendo el primer intento la Ley de 26 de julio de 1.922 que sometió a imposición, dentro de la Tarifa II de Utilidades, los beneficios obtenidos por cierta clase de comerciantes e industriales individuales en cuanto no fueran capitalizados, y provinieran de actividad sujeta a Contribución Industrial⁴⁶⁸.

En 1.926 se crea el impuesto sobre el volumen de ventas dentro de la Contribución Industrial, de esta forma queda estructurada de nuevo en dos gravámenes diferentes, uno de fijo o mínimo, para el simple ejercicio de la actividad, y otro de variable, proporcional al volumen de ventas realizadas⁴⁶⁹.

1.4.3.- La Contribución Territorial.

Tanto en la Contribución Territorial Urbana como en la Rústica, Flores de Lemus plantea el fraccionamiento de la gestión de estos impuestos como consecuencia de la distinta dependencia orgánica de los Servicios Facultativos (a cargo de arquitectos, ingenieros, etc.) y de los llamados Servicios Administrativos, así como cierta subordinación orgánica de éstos a aquéllos⁴⁷⁰.

De tal forma que el Servicio Técnico o Facultativo de Catastro de Rústica y Pecuaria tenía a su cargo la administración íntegra de la Contribución. El Servicio Técnico o Facultativo de Catastro de Urbana retenía la gestión de la correlativa Contribución hasta la determinación de las bases

⁴⁶⁸ Al respecto, ver AGUILO MONJO, A. : "Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e industriales", op. cit., pág. 138.

⁴⁶⁹ Ver FERREIRO LAPATZA, J.J. : "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 168.

⁴⁷⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. : "Los impuestos de producto y la Administración tributaria". Op. cit., págs. 146 y 147, y Memoria de 1.913, op. cit., págs. 1.081-1082.

imponibles, y la liquidación de las cuotas y la confección de los documentos de cobro quedaba a cargo de las Oficinas Administrativas o no técnicas. En ambas Contribuciones la investigación de los rendimientos imponibles ocultados a la Hacienda Pública, se realizaba con ocasión de la formación de los avances catastrales y los registros fiscales, esto es, no existía la investigación accidental e individualizada que corrige los comportamientos que en toda época atacan a la cohesión social de la comunidad política nacional⁴⁷¹.

La Contribución Urbana logró escapar del estancamiento gracias a medidas catastrales que apenas precisaban de la colaboración de los contribuyentes. En la Rústica se dieron cambios de criterio catastral que fueron beneficiosos para las grandes explotaciones agropecuarias que gozaron de las exoneraciones que llevan consigo las mudanzas en la estimación de bases imponibles⁴⁷².

Como ha señalado OCHOA TREPAT⁴⁷³, la Ley de 23 de marzo de 1.906 y su Reglamento de 23 de octubre de 1.913, introducen un sistema sencillo y rápido que favorecía la desaparición de los amillaramientos, para establecer el catastro parcelario, a través de una primera fase de avance catastral que serviría de base para el reparto equitativo de la contribución, y una segunda fase de conservación y rectificación progresiva del avance hasta la obtención del catastro definitivo.

Estos avances catastrales implicaban la colaboración de las Junta Pericial de cada municipio para que facilitaran y presentaran al personal agronómico del Catastro, los datos y

⁴⁷¹ Ver al respecto, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de producto y la Administración Tributaria", op. cit., pág. 147.

⁴⁷² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de producto y la Administración Tributaria", op. cit., pág. 149.

⁴⁷³ OCHOA TREPAT, M^a. L.: "Texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria", op. cit., págs. 12 y 13.

antecedentes que estimaran oportunos para contribuir en la formación de las cuentas que servirían de base para el cálculo de los beneficios líquidos imponibles.

La colaboración social manifestada en la composición de las Juntas Periciales, se limitaba a funciones de auxilio del personal técnico, proporcionando cuantos datos necesitaran para la realización de las cuentas de gastos y productos, y fijando los líquidos imponibles máximos, mínimos y medios pudiendo también reclamar contra las cuentas de los líquidos imponibles fundamentando su reclamación.

1.4.4.- La Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

En el Texto refundido de 22 de septiembre de 1.922 regulador de esta Contribución destaca el carácter individual de los deberes de colaboración que se establecen a cargo tanto del sujeto pasivo como de terceros. Si bien se mantiene la modalidad de colaboración social mediante el sistema de agremiación para determinados contribuyentes, bien con carácter obligatorio, en algunos casos, y potestativo, en otros.

El deber de colaboración individual del propio sujeto pasivo se manifiesta a través del deber del contribuyente de suministrar los datos necesarios para las liquidaciones correspondientes, es decir, el deber de declarar, que da inicio a lo que se ha denominado procediendo tradicional de liquidación en el cual, recibida la declaración del contribuyente, corresponde a la Administración dictar las liquidaciones provisionales, posteriormente la oficina inspectora comprobará lo declarado y finalmente se dicta por la Administración la liquidación definitiva⁴⁷⁴.

⁴⁷⁴ Ver al respecto la Conferencia pronunciada por Navarro-Reverter ante la Asamblea de Delegados de Hacienda de toda España, celebrada en

Junto a este deber de declarar del contribuyente, se establecen una serie de deberes de colaboración suministrando información tributaria relativa a terceras personas que vamos a poner de manifiesto a continuación.

1.4.4.a) El deber de declarar las retenciones en la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

Flores de Lemus, a través de la Memoria de 1.913⁴⁷⁵ al analizar cada una de las Tarifas de la Contribución sobre Utilidades, en relación al deber de retener - que, como tuvimos ocasión de ver, ya se establecía en la norma que la instaura en 1.900- calificará a la Primera de “prácticamente irreprochable” la exacción de dicha Tarifa cuando se cobra por retención directa. No obstante, lamenta la práctica de libramientos “por el íntegro” cuando el correspondiente impuesto podría recaudarse por retención directa y aplicarse contablemente en formalización, por cuanto debe la Administración conocer la naturaleza de sus gastos y poseer la identificación del perceptor de tales libramientos, por lo que carece de explicación razonable que no se produzca en ellos la retención directa del impuesto. En todos los demás casos, la administración de la Tarifa primera es deficiente, produciendo desigualdades entre los funcionarios sujetos a retención y, por ejemplo, los profesionales libres y muchos de los oficiales que mantienen una privilegiada posición al estar exceptuados de la misma⁴⁷⁶. Respecto a la

Madrid en 1.928, en el libro de GÓMEZ, J.A. y MARTOS, L.: “La Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria”. Imprenta de la Ciudad Lineal, Madrid, 1.928, Prólogo, págs. XII y ss.

⁴⁷⁵ Memoria de 1.913, op. cit., pág. 1.152.

⁴⁷⁶ Entre los excluidos están los artistas y toreros sujetos al sistema de agremiación. Y,- Flores de Lemus en la Memoria de 1.913, op. cit., pág. 1.153- mencionando las cantidades por que estos contribuyentes venían tributando, formula la siguiente desoladora conclusión: “Los funcionarios administrativos tienen ciertamente alguna representación de la realidad; pero el legislador creyó

Tarifa Segunda de la Contribución de Utilidades advierte la Memoria de 1.913 que la retención directa da excelente resultado desde el punto de vista fiscal, no así la retención indirecta que “deja que desear”.

El texto refundido de la Ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria de 22 de septiembre de 1.922⁴⁷⁷ dedica la regla 29 del capítulo V de la Tarifa Primera⁴⁷⁸, al deber de declarar las retenciones practicadas, trimestralmente, que recae sobre las Corporaciones y demás personas naturales o jurídicas obligadas a retener⁴⁷⁹.

bastantes las declaraciones, y la convicción de los funcionarios no sirve sino para añadir un nuevo elemento desmoralizador a la defraudación”. Como señala ALBIÑANA: “He aquí otro sector del cuerpo contribuyente español que, *mutatis mutandis*, mantiene su privilegiada posición frente a funcionarios públicos y empleados particulares, habiéndose enrolado en su estado de excepción la mayoría de los profesionales libres y muchos de los oficiales”, ver ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los impuestos de producto y la Administración Tributaria”, Rv. H.P.E., núms. 42-43, 1.976, pág. 154 y 155.

⁴⁷⁷ Y las modificaciones que en el mismo introdujeron los Reales Decretos de 10 de septiembre y 20 de diciembre de 1.924, 30 de diciembre de 1.926, 15 de diciembre de 1.927 y 2 de enero de 1.928, que fueron, tanto la Ley como estas modificaciones citadas, obra de Flores de Lemus, como señala Navarro Reverter en la conferencia que dio ante la Asamblea de Delegados de Hacienda de España, celebrada en Madrid en 1.928, y recogida en el libro de GÓMEZ, J.A. y MARTOS, L.: “La Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria”. Op. cit., pág. XII.

⁴⁷⁸ Según la Instrucción provisional, aprobada el 8 de mayo de 1.928, bajo el ministerio de Calvo Sotelo, para la aplicación del Decreto - ley de 15 de diciembre de 1.927, que reformó la Tarifa Primera de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria.

⁴⁷⁹ La obligación de retener se configura, en la citada regla 29, sobre las utilidades que satisfagan a los contribuyentes comprendidos “...en los apartados c) (*Cuerpos Colegisladores, Provincia, Municipios, etc.*) y d) (*Presidentes y Vocales de Corporaciones administrativas*) del artículo 1.º del Decreto-ley, y en los b) (*empleados particulares*), c) (*Consejos de Administración*), d) (*Representantes de monopolios*) y e) (*en cuanto se refiere a Agentes de Seguros*) del artículo 5.º, o a los artistas y a los obreros comprendidos respectivamente en los artículos 12 y 14 de dicho Decreto - ley...”.

Obligación a la que, tanto en su manifestación directa como indirecta, se dedican los artículos 5.º, 6.º y 7.º de la Tarifa Tercera de la Contribución citada. Dedicándose el artículo 16 a las obligaciones de los retenedores por rendimientos del capital, entre las que destaca, en su apartado 2.º, por lo que a nosotros nos interesa, el deber de *“facilitar, en el mes siguiente al término de cada trimestre, al Administrador de Contribuciones de la provincia, una declaración haciendo constar las cantidades que hayan abonado durante el trimestre y la contribución correspondiente a las mismas”*⁴⁸⁰. Deber de declarar las retenciones practicadas al que también se refiere el artículo 17, si bien en relación a las retenciones practicadas por los empresarios a sus trabajadores, extendiéndose a los particulares por el personal a su servicio.

1.4.4.b) La colaboración social en la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

La colaboración social quedó circunscrita al sistema de agremiación por el cual, con carácter obligatorio, debían determinarse las cuotas de artistas y toreros. En efecto, en virtud del artículo 19 del Texto refundido de la Contribución citada, de 22 de septiembre de 1.922, los artistas y toreros debían, obligatoriamente, constituir un gremio, designando sus representantes, los cuales juntamente con los funcionarios públicos que la Administración designase, constituían la Junta gremial cuyas competencias consistían en establecer las utilidades medias de cada contribuyente, tomando por base, los

⁴⁸⁰ Deber que en el mismo precepto se señala que recae en: *“Las personas y entidades nacionales y extranjeras, con representación o sucursal en España, que descuenten o paguen por cuenta propia o ajena alguna utilidad de las referidas en los números 2.º y 3.º de la Tarifa 2.ª, quedan obligadas, bajo las penas que determinará el Reglamento que se dicte: 1.º A retener y conservar en depósito, en su poder, el importe de la contribución, conforme a las Tarifas del art. 4.º de esta ley,...”*

ingresos profesionales del último ejercicio, así como requerir la presentación de declaraciones juradas de utilidades, e inspeccionar las nóminas correspondientes.

Sin embargo, con carácter facultativo, el artículo 13 y la regla 42 de la Instrucción provisional para la aplicación del Decreto-ley de 15 de diciembre de 1.927, que reformó la Tarifa Primera de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, facultaron a los contribuyentes que lo desearan para poder establecer sus relaciones fiscales con la Administración tributaria por medio de los colegios o cualquier otra forma de asociación profesional o gremial.

1.4.4.c) El deber de suministrar información con trascendencia tributaria relativa a terceros.

En el art. 22 del Texto refundido de 22 de septiembre de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, se imponen, de una forma clara, a los encargados de los registros mercantiles, a los gobernadores civiles y a los notarios, deberes de suministrar los datos relativos a la constitución, modificación o extinción de cualquier clase de Sociedades con fines lucrativos para ellas o para sus asociados, es decir, se trata del deber de información de terceros, con trascendencia tributaria, que deberán proporcionar a la Administración tributaria a través de relaciones mensuales.

1.4.4.d) El deber de colaboración de las Entidades Bancarias.

Una manifestación del deber de colaboración de las Entidades bancarias suministrando información a la Administración tributaria aparece ya claramente en la regla

tercera de la Tarifa Segunda de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, aprobada en virtud del Texto refundido de 22 de septiembre de 1.922, introducida por el artículo 2.º del Real Decreto de 20 de diciembre de 1.924, relativa a la obligación del Banco de *"comunicar a la Administración, dentro del tercer día, la constitución o retirada de todo depósito en él constituido a los efectos de esta regla⁴⁸¹, con expresión del nombre, razón social o denominación del depositante ; de su nacionalidad, domicilio y residencia, y de los títulos que constituyan el depósito, con especificación de los números y firmas que sirvan para identificarlos. Si el depósito fuera retirado por persona distinta del depositante, el Banco o banquero hará constar en la comunicación el título en cuya virtud se efectuara la retirada"*.

Por otra parte, el secreto bancario no presenta ningún problema durante el primer tercio del siglo XX, ya que ni la estructura de nuestro sistema tributario, basado en tributos de naturaleza real con procedimientos objetivos para la determinación de la base, ni la actividad de la Administración tributaria lo demandaban⁴⁸². Aunque se ha considerado como origen remoto de las facultades de la Administración tributaria de obtención de información cerca de entidades bancarias el R.D. de 18 de enero de 1.910 sobre el Impuesto de Derechos Reales, que en base al art. 47 del Código de comercio

⁴⁸¹ Se refiere a la solicitud de exención de los dividendos y demás derechos de las Compañías españolas por acciones, que realicen negocios en el extranjero.

⁴⁸² En este mismo sentido, entre otros PERULLES MORENO, J.M.: "El Secreto bancario en el ámbito tributario". Rv. Impuestos, núm. 9, 1986, pág. 33; LOPEZ MARTINEZ, J.: "Los deberes de información tributaria de terceros" I.E.F.- Marcial Pons, Madrid, 1992. pág. 139.

autorizaba a la Administración Pública a proceder de oficio "la observación de los libros y documentos de la banca"⁴⁸³.

1.4.5.- La colaboración en el Proyecto del Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926.

La imposición directa en 1.926 estaba constituida, como hemos visto, por impuestos de producto, que evidenciaban graves deficiencias por la falta de equidad o justicia en la distribución de la carga tributaria y debido a la desconexión existente entre ellos. Con el ánimo de solucionar los problemas derivados de la imposición de producto, Calvo Sotelo y Gómez de la Serna elaboraron el Proyecto del Impuesto sobre las Rentas y Ganancias que pretendía establecer un impuesto personal que, simultáneamente coordinase y absorbiese la imposición existente de producto, fundamentándose en la declaración del contribuyente comprobada por la Administración, por ello exigía que cada contribuyente presentase la declaración de todas sus rentas⁴⁸⁴.

Sin embargo, no existía una fe absoluta en la declaración⁴⁸⁵, por lo que "el Gobierno, persistiendo en los

⁴⁸³ BASANTA DE LA PEÑA, J.: "La banca y los deberes de información tributaria". En Estudios sobre tributación bancaria. Civitas, Madrid, 1985, pág. 200.

⁴⁸⁴ Ver al respecto LAGARES CALVO, M.J.: "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926". En "Antonio Flores de Lemus. (1.876-1.941)". Rv. H.P.E., núms. 42-43, 1.976, pág. 196.

⁴⁸⁵ De ahí que en la Real Orden de 18 de diciembre de 1.926 abriendo información pública sobre el Proyecto de Reforma del Régimen Tributario, publicada en De economía, Año VIII, monográfico IV, núms. 33-34, Madrid, enero - abril, 1.955, págs. 200 y 201, se diga: "pero la declaración puede faltar o ser a todas luces insuficiente, y en tal coyuntura el proyecto ordena requerir especialmente al contribuyente o invitarle a que explique sus afirmaciones. La investigación del Fisco no llega sino hasta donde el contribuyente, por su propio interés, le permite llegar. No hay inquisición. El proyecto ha tratado de evitar en todo lo posible que la Administración invada la esfera de lo privado..." El

principios de estímulo y confianza en la acción ciudadana... da un paso decisivo confiriendo a los contribuyentes participación directa para la gestión económico-administrativa del impuesto. Iniciaciones de esta orientación con los gremios en la Contribución Industrial y de comercio y los Jurados de estimación en las utilidades”⁴⁸⁶.

Así pues, el aspecto de más interés del Proyecto, en el ámbito de la reforma administrativa para la implantación del impuesto personal, radicaba en la creación de las Juntas Mixtas de Evaluación integradas por vocales representantes de la Administración y de los contribuyentes, elegidos estos últimos a través de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, de la Propiedad Urbana y Agrícola, Colegios Profesionales y Organizaciones obreras y Sindicatos empresariales, configuradas con amplias facultades, comprensivas tanto de la revisión de las declaraciones de los contribuyentes, como de la evaluación⁴⁸⁷ de los rendimientos de las explotaciones agrarias, comerciales e industriales, fijando las bases imponibles⁴⁸⁸.

Proyecto de Rentas y Ganancias es pionero en reconocer implícitamente un derecho a la intimidad personal frente a la Hacienda Pública.

⁴⁸⁶ Como expresa la Real Orden de 18 de diciembre de 1.926, ver en De Economía, op. citada, pág. 201.

⁴⁸⁷ El papel de las Juntas Mixtas de Evaluación era especialmente relevante en los casos de beneficios de la explotación del suelo y de beneficios industriales y comerciales. El procedimiento para la valoración de los beneficios de la explotación del suelo consistía en establecer unas tablas de valores o módulos en función de los terrenos y clases de cultivos que serían fijados por las Juntas Municipales, y tendrían una vigencia de cinco años, y junto a ellos, se establecerían, anualmente, coeficientes máximos y mínimos correctores de tales módulos en función de las circunstancias particulares de cada clase de cultivo y zona. La tarea de las Juntas Provinciales, Municipales y de zona consistiría en determinar, en consecuencia, año por año, el valor de los coeficientes correctores de los módulos medios y en los trabajos para la revisión quinquenal de tales módulos, así como en la aplicación a cada contribuyente en concreto, por parte de la Junta Municipal, de los módulos y coeficientes que procedieran para la evaluación de los beneficios de las explotaciones agrarias. Al mismo tiempo, las Juntas Provinciales fijarían cada cinco años el valor de la renta

Se trataba pues, del establecimiento de la colaboración social en términos que pasarían a constituir el antecedente directo⁴⁸⁹ de la que tanta trascendencia tendría a partir de 1.957⁴⁹⁰, y que efectivamente se aplicaría con la reforma de 11 de junio de 1.964, basada claramente en las normas del Proyecto de 1.926, relativas a la valoración de rendimientos a través de Juntas mixtas de contribuyentes y funcionarios.

dominical correspondiente a la hectárea de cada clase de cultivo y ese valor serviría, junto con otros criterios, para fijar la cuantía de las rentas de la propiedad inmueble gravadas en la cédula primera.

La evaluación de los beneficios industriales y comerciales podría seguir una triple vía: a través de la contabilidad, aplicable únicamente a las sociedades; evaluación de los beneficios a través de los ingresos brutos aplicable a comerciantes e industriales individuales, para los cuales las Juntas de Evaluación elaborarían cada tres años tablas de módulos de beneficios distintos por cada actividad y señalarían, además, los márgenes dentro de los cuales se aplicarían tales módulos. La aplicación de esos módulos se efectuaría año por año dentro de los márgenes previstos tomando la declaración de ingresos brutos formulada por cada contribuyente, estando éstos obligados a llevar un libro - registro de todas sus operaciones. El tercer sistema, denominado de cuota fija por tarifa, aplicable exclusivamente a industriales y comerciantes de pequeña dimensión económica, consistía en establecer tales tarifas atendiendo a la clase de actividad desarrollada y a las características o índices objetivos que configurasen la misma.

⁴⁸⁸ Real Orden abriendo información pública sobre el Proyecto de Reforma del Régimen Tributario, publicada en *De economía*, op. cit., pág. 202.

⁴⁸⁹ Siendo calificado por LAGARES CALVO, M.J.: "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926", op. cit., pág. 198, como "germen de lo que podría constituir un estilo distinto de Administración Tributaria, estilo que, muchas décadas después adquiriría carta de naturaleza entre nuestra instituciones fiscales más típicas".

⁴⁹⁰ En efecto, la reforma de 27 de diciembre de 1.957, como tendremos ocasión de poner de manifiesto con más detalle, supone un intento de reordenación de los impuestos de producto y sobre todo introduce los sistemas de Evaluación Global de los beneficios empresariales y profesionales, que si bien distintos de las Juntas del Proyecto de 1.926, recuerdan aquellas proyectadas y nonatas instituciones. Ver en este sentido LAGARES CALVO, M.J.: "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926", op. cit., pág. 204.

Como es sabido, el Proyecto fue sometido a dictamen de la Comisión presidida por Flores de Lemus el 1 de abril de 1.927 que lo desestimó por diversas razones cuyo análisis extralimita nuestro objetivo, pero nos interesa destacar que la Comisión consideraba “como un grandísimo acierto del Proyecto”⁴⁹¹ la adopción de métodos objetivos, aún cuando implicasen una separación evidente de los principios habituales de un impuesto personal y la aceptación plena de los criterios típicos de la imposición de producto, puesto que, a juicio de la Comisión, tal solución “permitiría obviar la necesidad de un alto grado de colaboración ciudadana en la administración del impuesto que - de seguirse rígidamente los principios de la tributación personal - habría de admitirse como inevitable para garantizar el éxito del gravamen”⁴⁹². Se estaba refiriendo, sin duda, a la colaboración de carácter individual, que se estimaba de muy difícil cumplimiento en aquellos momentos, dada la preferencia de los contribuyentes por las cuotas ciertas y determinadas y el alto grado de elusión tributaria, así como la escasa conciencia tributaria.

En el Dictamen de la Comisión de 1.927 se efectúa una propuesta alternativa al Proyecto que en relación a nuestro tema, gira en torno a tres centros de interés⁴⁹³: En primer lugar, respecto a la estimación de las rentas de posesión de bienes de naturaleza rústica, desestima el sistema de fijación del tipo de rendimientos y clase de cultivo a través de las Juntas provinciales, y recomienda la aplicación de un sistema similar al de la Contribución urbana en aquellos momentos, es decir,

⁴⁹¹ Se refiere al Proyecto de Ley de Rentas y Ganancias de 1.926. Ver el Dictamen de la Comisión de 1.927 en *De Economía*, op. cit., pág. 265.

⁴⁹² Ver el Dictamen de la Comisión de 1.927, op. cit., pág. 266 y LAGARES CALVO, M.J.: “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926”, op. cit., págs. 199 y 200.

⁴⁹³ Seguimos “in extenso”, en este punto a LAGARES CALVO, M.J.: “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926”, op. cit., pág. 200.

evaluando la cuantía de la renta por el valor de los alquileres de fincas similares en la localidad, por el auténtico valor del alquiler satisfecho en caso de que éste fuese superior a la evaluación anterior, o mediante la renta estimada a través del valor de venta de la finca.

El segundo aspecto de interés, es la estimación de los beneficios de las explotaciones agrarias, acerca del cual la Comisión estimaba que el sistema propuesto por el Proyecto podría constituir una solución universal aplicable no sólo a la cédula referida, sino incluso a un sistema de imposición de producto, siempre que se lograra superar el abandono del Catastro y, en consecuencia, la inevitable pérdida de información acerca de las superficies, clases de cultivo y calidades, con la dependencia administrativa absoluta respecto a tales extremos de la poco fiable declaración del propio interesado. La solución propuesta por la Comisión llevaba al mantenimiento del Catastro, o en todo caso, a la adopción de un sistema mixto que permitiera la utilización de los datos catastrales en todo caso.

El tercer aspecto tratado por la Comisión en lo que se refiere a la evaluación de los rendimientos es el relativo al sistema propuesto de estimación de beneficios comerciales e industriales. El inconveniente principal que encontraba la Comisión era “las exigencias de cooperación de los contribuyentes a través de sus declaraciones de ventas que el sistema implicaba”⁴⁹⁴, lo cual llevaba a la Comisión a considerar viable sólo a muy largo plazo, y con grandes cautelas, el sistema propuesto por el Proyecto.

Nos resta decir, en este punto, que las directrices fijadas por la Comisión de 1.927 inspirarían de forma directa la primera

⁴⁹⁴ LAGARES CALVO, M.J.: “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926”, op. cit., pág. 201.



norma que establece el impuesto personal, la Ley General sobre la Renta que finalmente se aprobó en 1.932, que supone el inicio de un largo período de evolución hacia la consecución de un auténtico impuesto general sobre la renta que acabase absorbiendo la imposición de producto y abarcando a la práctica totalidad de la población y de la renta⁴⁹⁵.

1.4.6.- El deber de información del Sector Público.

El deber de información o de proporcionar datos con trascendencia tributaria a la Administración tributaria referidos a terceras personas aparece ya en el artículo 70 del Reglamento de la Inspección de Hacienda de 1926⁴⁹⁶: *“Todas las autoridades civiles y militares y los Jefes de las Oficinas del Estado, de la Provincia y del Municipio, están obligados a suministrar a la Inspección cuantos datos y antecedentes reclame y puedan contribuir al mejor desempeño de su cometido y a prestar a sus individuos el apoyo, concurso, auxilio y protección necesarios para el ejercicio del cargo. Si así no se hiciere, el Inspector lo pondrá en conocimiento del Delegado de Hacienda, quien de oficio reclamará de la autoridad correspondiente que dé las órdenes precisas para obtener el concurso, auxilio y protección que por aquél haya sido solicitado. Si tampoco así se lograra, el Delegado de Hacienda lo pondrá en conocimiento del Ministro del ramo”*.

La obligación, como puede verse, afectaba a lo que podíamos llamar el Sector público, es decir, se configuraba un deber genérico de prestar información tributaria que recaía en los diversos órganos de la Administración pública, sin desplegar sus efectos hacia los particulares; y no recogía ninguna

⁴⁹⁵ LAGARES CALVO, M.J.: “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926”, op. cit., pág. 203.

⁴⁹⁶ Aprobado por la Real Orden de 13 de julio de 1.926.

posibilidad sancionadora para el caso de incumplimiento de la misma⁴⁹⁷.

1.4.7.- La colaboración social en la Hacienda Municipal.

La colaboración social ampliamente aplicada en los impuestos de producto que configuraban la Hacienda estatal, también se manifiesta en el ámbito de la Hacienda Local, del primer tercio del presente siglo, a través de la figura del repartimiento general⁴⁹⁸, heredera directa de los repartimientos de la etapa de Mon-Santillán.

⁴⁹⁷ MANTERO SAENZ, A.: "Procedimiento en la Inspección Tributaria". Escuela de la Hacienda Pública. 3a. edición. Madrid 1987. pág. 357. Posteriormente, el artículo 1º de la Orden de 26 de septiembre de 1951 recordaba su vigencia: "*Los inspectores de los tributos recabarán, cuando lo consideren conveniente para el ejercicio de su función, de todos los Organismos afectados el estricto cumplimiento del artículo 70 del vigente Reglamento de la Inspección, de 13 de julio de 1926, desarrollando la base 32 de la Ordenación de este Servicio...*"

Esta misma Orden en su artículo 4º, consideraba como "*Organismos u oficinas públicas las de carácter autónomo que realicen funciones relacionadas con la Administración del Estado, Provincias, Cabildos Insulares o Municipios*", ampliando así la obligación para los que luego serían los Organismos autónomos y los Servicios Administrativos sin personalidad.

La citada Orden, en su artículo 2º, al recordar la aplicación de la Base 29 de la Ordenación de la Contribución Industrial del Real Decreto - ley de 11 de mayo de 1926, disponía: "*(Las) Autoridades de todos los órdenes y los Jefes de todas las Oficinas del Estado, Provincia y Municipio, así como las Empresas de Obras públicas y demás colectividades en general están obligados a facilitar cuantos datos posean y puedan contribuir a la exactitud de las matrícula*", de forma que ya no era sólo el Sector público el afectado por el deber de información. Como tendremos ocasión de explicar más adelante en este trabajo, hay que llegar a los artículos 5 y 6 de la Ley 20 de diciembre de 1952 para encontramos nuevamente con el deber de información. Ahora bien, en esta Ley se amplían los sujetos obligados a proporcionar información y se contempla la posibilidad de sanciones.

⁴⁹⁸ Ver FUENTES QUINTANA, E. : "La reforma tributaria silenciosa". Información Comercial Española, agosto 1.964, pág. 63.

En el período que consideramos en este apartado, el régimen normativo del repartimiento viene marcado por los Proyectos de Ley de 1.909, 1.910 y la de 1.918 de González Besada, siendo regulado por el Real Decreto de 11 de septiembre de 1.918, artículos 26 a 108 en uso de la autorización de la Ley de 2 de marzo de 1.917, de donde pasó al Estatuto municipal de 1.924, artículos 461 a 522⁴⁹⁹.

El repartimiento general es un procedimiento para repartir el posible déficit⁵⁰⁰ de los municipios, siendo un recurso subsidiario, que invierte el proceso, es decir, se parte de la recaudación a obtener⁵⁰¹, para, conocidas las utilidades que constituyen la base, determinar el tipo impositivo, que debe ser idéntico para las dos partes en que se estructuraba, la parte personal y la parte real⁵⁰².

La parte personal del repartimiento, basada en el principio de la capacidad de pago, se formaba a partir de la relación de las utilidades de las personas residentes en el municipio, o aquellas que tuvieran casa abierta en el mismo, aunque estuvieran domiciliadas en otro pueblo. Dicha relación

⁴⁹⁹ El repartimiento general se hallaba regulado en el Real Decreto - ley de 11 de septiembre de 1.918, procediendo el Estatuto Municipal a incorporar aquella regulación casi íntegramente, si bien con una peculiar y restringida modalidad para los municipios o grupos rurales más modestos.

⁵⁰⁰ La Exposición de Motivos del Real Decreto de 8 de marzo de 1.924 por el que se aprueba el Estatuto Municipal es clara al respecto configurando "*el repartimiento general de utilidades, como medio de salvar el déficit de los presupuestos municipales*".

⁵⁰¹ Antiguamente se partía de la cifra consignada en concepto de cupo, que por Ley debía recaudarse.

⁵⁰² Un ejemplo numérico sobre el mecanismo de exacción del repartimiento puede verse en DOMINGO SOLANS, E.: "La reforma de la Hacienda Municipal por Flores de Lemus". En la obra colectiva: "Antonio Flores de Lemus (1.876-1.941)", H.P.E., núms. 42-43, 1.976, pág. 254.

de utilidades creemos⁵⁰³ que constituía una auténtica declaración personal jurada de la renta global. La estimación de las utilidades imponibles podía basarse en signos externos, cuando los resultados de éstos fueran superiores en más de un quinto, a los de evaluación directa. Es en la Hacienda Local, por tanto, donde debe buscarse el precedente del procedimiento de signos externos para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La colaboración social era el medio para instrumentar el repartimiento, y se concretaba en la constitución, en cada municipio o parroquia, de una Comisión de Evaluación integrada por tres vocales electos y, como vocales natos, los primeros contribuyentes de los impuestos antiguos de producto y el cura párroco. Dos representantes de la Comisión de esta parte, junto con dos de la Comisión de la parte real pasaban a formar la Junta General del repartimiento, la cual era competente para la formación del mismo.

La obligación de contribuir por la parte real, basada en el principio del beneficio, se derivaba de la obtención de rentas procedentes de la posesión de inmuebles o de explotaciones agrícolas, ganaderas, mineras, industriales, o comerciales, con total independencia de la vecindad, domicilio o residencia del contribuyente. Lo relevante, como en la imposición de producto, era la fuente del rendimiento, no la persona. A tal fin se establecían unas tablas de rendimientos medios por cabeza de ganado, tipos de explotación.

El repartimiento también se instrumentaba a través de una Comisión de Evaluación municipal, integrada por seis vocales electos (cuatro vecinos y dos forasteros, si los hubiese) y siete natos : los mayores contribuyentes de las Contribuciones

⁵⁰³ Con DOMINGO SOLANS, E.: "La reforma de la Hacienda Municipal por Flores de Lemus", op. cit., pág. 253.

Territoriales, Industrial y de Comercio y un representante de los sindicatos agrícolas.

La colaboración social, materializada a través de estas Comisiones y Juntas, que recuerdan las Juntas de evaluación global que se establecerían posteriormente por Ley de 26 de diciembre de 1.957, contiene una diferencia fundamental respecto a éstas, en aquéllas los funcionarios no formaban parte de su composición, sino solamente los contribuyentes⁵⁰⁴.

1.4.8.- La protección de la Intimidad.

En relación a la protección de la intimidad, se produce la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de diciembre de 1912, que declaró que era susceptible de ser indemnizado el daño moral que se produce si se viola la intimidad de las personas, fundamentado en los principios jurídicos tradicionales⁵⁰⁵. A partir de esta sentencia, en nuestro Derecho, la protección de la intimidad se hacía atendiendo a la posibilidad de indemnizar el daño moral. No existiendo en nuestro ordenamiento una norma que recogiese tal protección, ni siquiera en el Código Civil⁵⁰⁶.

⁵⁰⁴ Al respecto, ver DOMINGO SOLANS, E.: "La reforma de la Hacienda Municipal por Flores de Lemus", op. cit., pág. 254.

⁵⁰⁵ NOGUEROLES PEIRO, N.: "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional". Civitas, REDA, núm. 52, 1986, pág. 562.

⁵⁰⁶ Será en fechas muy posteriores cuando alguna norma aislada empiece a recoger la protección al derecho a la intimidad, como la Ley de Prensa e Imprenta de 18 de marzo de 1966, art. 2, donde se establecía que la libertad de expresión y el derecho a la información están limitados por el respeto debido a la "salvaguarda de la intimidad y del honor personal y familiar". Hasta llegar a la Constitución de 1978, artículo 18 que comentaremos al hablar de los límites del deber de información tributaria. También en los años 60 se adopta un nuevo planteamiento en la concepción de la intimidad que supone abandonar un concepto estático de la misma, entendido como exclusión del conocimiento ajeno, en favor de un concepto dinámico, como derecho al control de las informaciones referentes a uno mismo. En este sentido, en la doctrina anglosajona, el pionero fue WESTIN, A. F.: "Privacy and Freedom" Atheneum,

1.4.9.- Valoración.

De todo lo expuesto, destacamos que el primer tercio del presente siglo, etapa influenciada por Flores de Lemus, está marcado por el protagonismo de las formas de colaboración de carácter social, tanto en el ámbito estatal donde perduran con retoques y modificaciones que mejoran su técnica, los impuestos directos de producto, como en el ámbito local con la modalidad impositiva de los repartimientos. Sin embargo se tiende a establecer deberes de colaboración de signo individual, si bien circunscritos al propio sujeto pasivo obligándole al suministro de datos con trascendencia tributaria, mediante el deber de declarar, sin duda porque subyace la intención de Flores de Lemus de implantar la imposición personal, abandonando progresivamente en la medida de lo posible, o dejando como complementaria, la imposición de producto; y porque se es consciente de la necesidad de reformar la Administración tributaria y de la importancia que la información acerca de la realidad tributaria de los contribuyentes puede revestir no sólo para aumentar la recaudación, sino también para reducir el fraude fiscal.

Al propio tiempo, si bien es aún poco significativa, se introduce la colaboración individual de terceros facilitando información con trascendencia tributaria, aunque limitando estos deberes, como no podía ser de otra manera, a un reducido ámbito tanto objetivo como subjetivo, en el que únicamente se incluye al sector público, a los profesionales oficiales, y a Entidades bancarias.

New York, 1.968, 5a. ed., pág. 7, citado por NOGUEROLES PEIRO, N.: "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional", op. cit., pág. 560; teorías que fueron seguidas por la doctrina europea y también por la española, entre los que puede verse la obra de PEREZ LUÑO, A.E.: "Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución", Tecnos, Madrid, 1984, pág. 329 y ss.

2.- LA COLABORACIÓN EN LA CONTRIBUCIÓN GENERAL SOBRE LA RENTA APROBADA POR LA LEY DE 20 DE DICIEMBRE DE 1932.

Bajo el Ministerio de Carner, el 20 de diciembre de 1932, se aprueba el primer Impuesto sobre la Renta de nuestra historia tributaria, influido directamente por Flores de Lemus⁵⁰⁷, para quien “la colaboración del contribuyente y la existencia de un órgano administrativo fiscal eficaz eran condiciones necesarias para la implantación de la Contribución sobre la Renta en España”⁵⁰⁸, diseñado como complementario de la imposición directa de producto que en su conjunto viene a

⁵⁰⁷ Y los consejos y directrices que diera el Dictamen de la Comisión de 1.927, como ha apuntado la doctrina, entre otros podemos citar a CASARES CORDOBA, E. y EIROA VILLARNOVO, F.: “La imposición sobre la Renta de las Personas Físicas en España”. Información Comercial Española, 1.964, pág.165; LAGARES CALVO, M.J.: “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926”, op. cit., pág. 203.

⁵⁰⁸ La cita es de COMÍN COMÍN, F.: “Hacienda y Economía en la España contemporánea. (1.800-1.936)”. En el Vol. II, que lleva por título: “La Hacienda transaccional (1.875-1.935)”. I.E.F., Madrid, 1.988, pág. 939 y 942 y ss. Ya hemos indicado como antecedente directo e inmediato de esta Ley el Dictamen de la Comisión nombrada sobre el Impuesto de Rentas y Ganancias de 1.927, presidida por Flores de Lemus. Debemos pues situar la Ley Carner dentro de la reforma tributaria silenciosa. Y atribuirle el mérito de ser el primer proyecto de Contribución sobre la renta que se convertiría en ley, culminando así la etapa iniciada en 1.910 de intentos infructuosos en este sentido. Por otra parte, siempre se aducía la falta de las condiciones necesarias citadas, para retrasar la implantación del impuesto personal sobre la renta, al respecto ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA había señalado que siempre se alegaba la mala organización de la Hacienda para obstaculizar la implantación del impuesto personal, pero nunca se hacía nada por mejorar esa administración fiscal, además, estaba la dificultad de los contribuyentes, por que siempre se han mostrado remisos a aceptar una reforma fiscal de buen grado, y a colaborar con la inspección de Hacienda. La ocultación y la escasa colaboración de los contribuyentes era un dato con el que tenían que contar los ministros de Hacienda. Como señala COMÍN, en la obra citada al inicio de esta nota, pág. 965. Sin embargo Carner no acometería la reforma de la Administración.

gravar la renta total de la economía española y es un instrumento con fines político - sociales más que fiscales ⁵⁰⁹.

El Impuesto sobre la renta se estableció como sobre - imposición ⁵¹⁰ a las rentas superiores a 100.000 pesetas anuales ⁵¹¹ y se basaba en el sistema de declaración hecha por el sujeto pasivo y posterior comprobación de los hechos declarados por parte de la Administración ⁵¹², estableciendo dos correctores objetivos de la declaración: la estimación objetiva de los productos componentes de la renta global, que habían sido medidos por el sistema de los impuestos reales : “como mínimo, - señalaba la Ley -, ha de declararse una renta total que sea tan alta como la suma de sus estimaciones parciales válida para los impuestos principales”. Por eso se llamó a éste método corrector “de los rendimientos mínimos”. ⁵¹³

⁵⁰⁹ NAHARRO MORA, J.M.: "La Contribución sobre la Renta: sus repercusiones en el proceso económico y tributario nacional" En III Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1.955, pág. 131. Sin despreciar el objetivo de obtener de él eficacia recaudatoria. Como han señalado CASARES CORDOBA, E. y EIROA VILLARNOVO, F.J. : “La imposición sobre la Renta de las Personas Físicas en España”, op. cit., pág. 165.

⁵¹⁰ No absorbió ningún tributo existente, sino que se superpuso a todos ellos, como impuesto complementario, en forma análoga al *surtax* inglés. Como señala BELTRAN FLOREZ, L. : “Evolución histórica del sistema tributario español”, op. cit., pág. 19.

⁵¹¹ FUENTES QUINTANA, E.: "Reflexiones sobre el sistema tributario español". Art. cit. pág. 218.

⁵¹² Como se indica en el Capítulo II de la misma, en los artículos 25 y 26. Estableciéndose en el apartado segundo del primer artículo citado la obligación de toda persona, tanto si se halla o no sujeta a la contribución o a la obligación de declarar, a requerimiento escrito de la Administración, a declarar la renta que disfruta. Al respecto, ver BELTRAN FLOREZ, L. : “Evolución histórica del sistema tributario español”,

⁵¹³ NAHARRO MORA, J.M. : “La Contribución sobre la Renta. Sus repercusiones en el proceso económico y tributario nacional”. En III Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1.955, págs. 146 y 147.

El segundo era el de la renta consumida. Así, mediante actos de consumo manifiestos y regulares, cuyos precios tuvieran cierta fijeza y fueran, en virtud de los hábitos de gasto corriente, muy comunes, podría llegar a inferirse un volumen de renta del sujeto, y si ese volumen excediera, al menos, en una quinta parte la renta total que el sujeto declara, se estaría a tal estimación mayor de la base. El procedimiento recibió el conocido nombre de fijación de la base "por signos externos de gasto".⁵¹⁴ Se inspiró aquí la Ley de 1932, en el "repartimiento de utilidades" de la Hacienda local, que fue obra personal de Flores de Lemus⁵¹⁵, incorporando la colaboración social en la fijación de los signos externos y los coeficientes.

En efecto, éstos eran fijados por los Jurados de Estimación provinciales, integrados por representantes de la Administración, de la Banca, de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, y los dos mayores contribuyentes⁵¹⁶, elevándolos, tras un período de información pública para efectuar reclamaciones, al Jurado central de la Contribución sobre la Renta⁵¹⁷.

⁵¹⁴ Se estableció, de esta manera, como supletoria, la tributación por signos externos (habitación, vehículos, y servidores). Ver al respecto BELTRAN FLOREZ, L. : "Evolución histórica del sistema tributario español", op. cit., pág. 19.

⁵¹⁵ NAHARRO MORA, J.M.: "La Contribución sobre la Renta: sus repercusiones en el proceso económico y tributario nacional". Op. cit., págs. 146 y 147. BENEYTO PEREZ, TORRES MARTINEZ: "El Impuesto sobre la Renta. Hacienda, Derecho comparado y legislación española vigente." Librería Bosch. Barcelona 1933.

⁵¹⁶ Artículo 31, segundo apartado, de la Ley Carner.

⁵¹⁷ Integrado por representantes de la Administración, un banquero, representantes de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, las Cámaras Agrícolas, Cámaras de la Propiedad Urbana y Asociación General de Ganaderos, Colegios profesionales y funcionarios públicos. Quedaban excluidos los representantes directos de los contribuyentes.

3.- LA COLABORACIÓN EN LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA DE LARRAZ, APROBADA EL 16 DE DICIEMBRE DE 1940.

La Ley de 16 de diciembre de 1940 de Reforma Tributaria tiene como objetivos no sólo incrementar la presión fiscal directa⁵¹⁸ como consecuencia de las mayores necesidades del Erario público tras la Guerra Civil, sino también reducir el intenso fraude fiscal⁵¹⁹, para ello las medidas que se adoptarán consistirán, por un lado, en el incremento de la presión fiscal indirecta, mediante el aumento de los deberes de información tributaria, y por otro, el establecimiento de un Registro fiscal de Rentas y Patrimonios⁵²⁰.

⁵¹⁸ Al respecto, BALLESTEROS, P. : "La presión tributaria". Rv. de Derecho Privado, n.º. 384, 1.949, págs. 212 y ss.

⁵¹⁹ La Exposición de motivos se refiere al fraude en los siguientes términos: "ejemplos típicos de grande ocultación fiscal surgen al considerar las cifras relativas a la Contribución Rústica y al Impuesto de Derechos Reales en su parte sucesoria", y continúa: "...De ahí que, a lo largo del siguiente texto se advierta la vigorización eficiente de los medios de investigación y comprobación al servicio del Fisco...". Sin embargo, en la práctica, el fraude fiscal se generalizó, por una serie de razones : la elevación de los tipos impositivos, las abundantes amnistías, las irregularidades en las actuaciones administrativas (originadas, entre otras causas por la amplia participación de los Jurados tributarios en la determinación de las bases), defectos técnicos en la gestión de los tributos y la actuación de agrupaciones de contribuyentes ante los poderes públicos. Como señalan LAGARES CALVO, M. y SÁNCHEZ GUZMAN, J.R. : "La reconstrucción española : Hacienda y Economía", Información Comercial Española, agosto, 1.964, pág. 71. Para una visión más general de la situación financiera y tributaria de esta reforma ver, CALLE SAIZ, R. : "Política y realidad de la Hacienda española de 1.940 a 1.966". Rv. Economía Política, n.º 48, 1.968, págs. 5 y ss.

⁵²⁰ Objetivo "excesivamente ambicioso", como lo han calificado LAGARES CALVO, M. y SANCHEZ GUZMAN, J.R. : "La reconstrucción española : Hacienda y Economía". Op. cit., pág. 67.

Sin embargo, como ha señalado FERREIRO LAPATZA⁵²¹, la creación del Registro fiscal de Rentas y Patrimonios, pensado especialmente para dar efectividad a la Contribución general sobre la Renta, no tuvo grandes efectos prácticos.

3.1.- Los deberes de información tributaria.

El interés de la Administración tributaria por reducir el fraude fiscal se pone de manifiesto en la necesidad de hacer acopio del máximo de información posible para poder llevar a cabo eficazmente las labores de investigación y comprobación, y se refleja en las modificaciones que se efectúan en la Contribución sobre la Renta⁵²², basada en el deber que recae sobre el propio sujeto pasivo de presentar la declaración, y en la posterior comprobación administrativa. Por esta razón se impone, al sujeto pasivo, el deber de consignar en su declaración el nombre y apellidos del cónyuge y de los hijos legítimos⁵²³.

En este sentido también resulta significativo el deber de presentar una declaración jurada⁵²⁴ del propietario de cualquier clase de título valor cuya renta se satisfaga en nuestro país, haciendo constar sus datos de identificación personal, sin la cual, y como medida disuasoria de su omisión, la entidad emisora o sus agentes no podrán proceder a pagárselo.

Simultáneamente, se establecen una serie de deberes de información a cargo de otras personas distintas del sujeto

⁵²¹ FERREIRO LAPATZA, J.J. : "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 169.

⁵²² Que se rige por la ley que la creó, que es la Ley de 20 de diciembre de 1932, modificada por la de 14 de noviembre de 1935 y su Reglamento de 15 de febrero de 1933, modificado por Decreto 15 de agosto de 1934.

⁵²³ Art. 58 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940.

⁵²⁴ Artículo 64 de la Ley Larraz de 16-XII-1.940.

pasivo. Entre los que podemos citar el deber de presentar, por parte de las entidades emisoras de títulos valores, una relación de las declaraciones juradas a las que acabamos de hacer mención en el párrafo anterior, comprensivas del nombre, dos apellidos, edad, estado civil y domicilio del propietario o usufructuario del título.

Además, el deber que incumbe a los Agentes de Cambio y Bolsa, Corredores de Comercio y oficinas liquidadoras del impuesto de Derechos reales de comunicar a la Hacienda los nombres de los transmitentes y adquirentes, ya sean personas físicas o jurídicas, de valores mobiliarios y los títulos de cada operación, mediante relaciones trimestrales⁵²⁵. Se trata del deber de suministrar con carácter periódico toda la información acerca de la transmisión de valores mobiliarios.

Y el deber de los Registradores de la Propiedad de comunicar a la Delegación de Hacienda los datos correspondientes a las transmisiones de fincas u obras nuevas inscritas según establece la Ley de 16 de diciembre de 1.940⁵²⁶.

⁵²⁵ Art. 63 de la Ley de 16 de diciembre de 1940. Con las siguientes normas de desarrollo : Orden de 3 de marzo de 1959, Orden de 21 de febrero de 1964 y Circular de 28 de febrero de 1964.

⁵²⁶ Según señala MANTERO SAENZ, A: "Procedimiento en la Inspección Tributaria" 3a. ed. 1.987, pág. 368: "Esta obligación es consecuencia de la obligatoria toma de razón, antes de la inscripción, por parte del Registro de Rentas y Patrimonios (hoy, con otra denominación, se trataría en el ámbito estatal, del Centro de Proceso de Datos y de los Centros Regionales de Informática) de las transmisiones y declaraciones de obra nueva, toma de razón que se efectúa al liquidarse (hoy, al comprobarse la autoliquidación) el Impuesto de Derechos Reales (hoy, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados)". Esta obligación fue establecida por el artículo 17.2 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940 y después regulada por las Ordenes de 11 de febrero y 5 de marzo de 1.941, 27 de mayo de 1.959, y Circulares del Servicio Central de Información número 11, de 7 de septiembre de 1.959, 6 de marzo de 1.961 y de 15 de noviembre de 1.963.

3.1.1.- Los deberes de información a cargo de las Entidades bancarias y crediticias.

A parte de la obligación concreta de proporcionar a Hacienda una relación de los titulares y composición por cada titular, de los depósitos en custodia de valores mobiliarios de toda especie de los que fueren depositarios el día 14 de diciembre de 1940, las Entidades crediticias, deberán aportar "*cuantos datos se interesen*" en relación con imposiciones, libretas y cuentas de Ahorro.

Del texto que hemos entrecomillado, que forma parte del artículo 61 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940, creemos que se puede inferir, a parte de unas amplias facultades para recabar información tributaria, que no estamos ante un deber de suministro periódico de información, sino ante la obligación de atender la petición puntual de datos que pueda hacer la Administración, aunque nada se diga, en el mismo, acerca del modo cómo deba proceder a solicitarlos.

3.1.2.- Excepción al deber de información de las Entidades bancarias o crediticias. El secreto bancario.

Junto a este deber de información de las entidades bancarias que se configuraba con la finalidad de atajar el fraude fiscal, se adopta una medida que produjo, en la práctica, efectos bien contrarios. Se trata de la instauración, por primera vez⁵²⁷ en

⁵²⁷ En un primer momento no hubo una peculiar sensibilidad del legislador hacia unos eventuales deberes de reserva de Bancos y Cajas de Ahorro; en los impuestos en que por sus características fue necesario establecer ciertos deberes a cargo de terceros que facilitarían la gestión de los tributos, - como por ejemplo, los Impuestos de Derechos Reales -, puede decirse que no existía aún durante el período que abarca las primeras décadas de este siglo una conciencia del problema del secreto bancario. Limitándonos a la legislación específica de los distintos impuestos, es significativo que el Reglamento de Inspección de 1.926 (ni el Real Decreto de Bases de la Inspección del mismo

nuestro Derecho Tributario, de la figura del secreto bancario, en virtud del artículo 62, con el siguiente tenor literal,

“Quedan exentas de cualquier especie de investigación administrativa las cuentas corrientes acreedoras a la vista, de los clientes, que se lleven por Bancos, banqueros o Cajas de Ahorro”.

Supone eximir de investigación las cuentas corrientes acreedoras a la vista en entidades de crédito, es decir, constituye un respaldo legal al secreto bancario, hasta el punto que en él se ha situado el origen del dogma del secreto bancario como límite a la actividad investigadora de la Administración tributaria⁵²⁸.

año del que trae origen) no se refiriera para nada al tema. Será la Ley Larraz la que plantee por vez primera el tema de forma explícita y global. Como ponen de relieve CERVERA TORREJON, F.: "El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario". Rv. Crónica Tributaria, núm. 15, 1.975, pág. 51, y GARCÍA-ROMEU FLETA, J.E. : "El secreto bancario y la colaboración en la gestión tributaria", op. cit., págs. 517 y 518. Aunque la institución tenga orígenes muy remotos en el ámbito mercantil, acerca de los cuales ver, entre otros, CAZORLA PRIETO, L.M^a. : "El secreto bancario", I.E.F., Madrid, 1.978, págs. 34 y ss. Respecto a la situación, en nuestro país, de la tributación bancaria, en las reformas precedentes, ver ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C. : "Los orígenes de la tributación bancaria en España" Estudios sobre Tributación bancaria. Dirigidos por MARTINEZ LAFUENTE, A. Ed. Civitas, Madrid, 1.985, págs. 165 y ss. y en el mismo libro, BASANTA DE LA PEÑA, J. : "La Banca y los deberes de información tributaria", págs. 198 y ss.

⁵²⁸ Así lo ha entendido unánimemente la doctrina. En este sentido : PERULLES MORENO, J.M. : "El secreto bancario en el ámbito tributario". Rv. Impuestos, nº 9, 1.985 ; CAZORLA PRIETO, L. M^a : "Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", En "Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", I.E.F., Vol. I, 1.977, pág. 541 y, del mismo autor, "El secreto bancario", op. cit., págs. 132 y ss. ; RUIZ GARCÍA, J.R. : "Secreto bancario y Hacienda Pública". Cuadernos Civitas, Ed. Civitas, Madrid, 1.988, pág. 46 ; NOGUEROLES PEIRO, N.: "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional", Civitas, REDA, núm. 52, 1986, pág. 569 ; CERVERA TORREJON, F. : "El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario". Rv. Crónica Tributaria, núm. 15, 1.975, págs. 49 a 64 ; del mismo autor son las ss. op.: "El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Un comentario de

Si bien se articulaba no a través de la vía de la intimidad personal, sino de forma directa e inmediata⁵²⁹.

CERVERA TORREJON considera que en realidad, la Ley Larraz, no consagró el secreto bancario en materia tributaria, más bien lo contrario, estableció a cargo específicamente de Bancos y Cajas de Ahorro un amplio y general deber de proporcionar información relacionada con sus operaciones en términos hasta entonces, inéditos en nuestra legislación tributaria⁵³⁰, y como una excepción a este general

urgencia).” En Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. I.E.F., Madrid, 1.977, Vol. I. Págs. 568 y ss ; “La colaboración en la gestión tributaria : la investigación de las cuentas corrientes”. En “Estudios sobre tributación bancaria”, Ed. Civitas, Madrid, 1.985, págs. 248 y ss. y “La Inspección de los Tributos, Garantía y Procedimiento”, Madrid, 1.975, I.E.F., págs. 90 y ss. ; AQUILUÉ ORTIZ, J. : “La colaboración social en la gestión tributaria”. En Estudios de Derecho Tributario. Vol. II. Ministerio de Hacienda. I.E.F., Madrid, 1.979, págs. 1.198 y ss. ; BASANTA DE LA PEÑA, J : “En torno al secreto bancario”. Rv. Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 135, 1.978. pág. 765 y, del mismo autor : “La Banca y los deberes de información tributaria”. En “Estudios sobre tributación bancaria”. Dirigidos por MARTINEZ LAFUENTE, A. Ed. Civitas, Madrid, 1.985, pág. 200; OTERO NOVAS, J.M. : “El secreto bancario. Vigencia y alcance”. Rv. Derecho Bancario y Bursátil, Centro de Documentación Bancaria y Bursátil, nº 20, 1.985, pág. 740 ; LUIS DIAZ-MONASTERIO, F. : “El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias” Rv. Crónica Tributaria, n.º24, 1.978, pág. 122 ; GARCÍA-ROMEU FLETA, J.E. : “Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria”. En Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Vol. I., I.E.F., Madrid, 1.977, pág. 518. ; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. : “Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español”. Civitas, REDF, núms. 15-16, 1.977, págs. 861 y ss.

⁵²⁹ Es decir, “se consideraba al secreto bancario como bien jurídico autónomamente protegido, y ello con independencia de que los datos cubiertos por él formaran parte o no del ámbito de la intimidad personal”, como señala RUIZ GARCÍA, J.R. : “Secreto bancario y Hacienda Pública”, op. cit., pág. 46.

⁵³⁰ Es significativo que califique la introducción del secreto bancario en el art. 62 de la Ley Larraz como “equivoco interesado”, ver al respecto, CERVERA TORREJON, F.: “El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Un comentario de urgencia)”. Op. cit., Págs. 568 y ss.

deber se estableció la prohibición de investigar las cuentas acreedoras a la vista⁵³¹.

El artículo 67⁵³² pone de manifiesto la tesis de que el pensamiento del legislador estaba lejos de instrumentar algo parecido al secreto bancario en el orden tributario, sino que lo establecía como una excepción concreta y limitada únicamente a las cuentas corrientes acreedoras a la vista y a la Contribución sobre la Renta de 1.940⁵³³.

⁵³¹ Estas afirmaciones de CERVERA TORREJON están perfectamente argumentadas en su artículo: "El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario". Op. cit., págs. 51 y 52. En este sentido también se expresa PERULLES MORENO, J.M.: "El secreto bancario en el ámbito tributario". Op. cit., págs. 34 y ss. al relacionar los artículos 61 y 67 con el 62 de la Ley Larraz.

⁵³² Art. 67: "*La Administración podrá inspeccionar los Registros de depósito en custodia de los establecimientos de crédito y los libros de dichas entidades relativos a imposiciones, libretas y cuentas de ahorro ; los libros de Agentes de Cambio y Bolsa y Corredores de Comercio; la contabilidad de las entidades emisoras de títulos y documentación correspondiente a pagos por cupón o amortización.*" Este precepto supone la regla general, junto con el art. 61, y el art. 62 relativo al secreto bancario, la excepción, además el art. 67 pone de manifiesto que el legislador fiscal no siempre ha admitido la integridad del secreto bancario como principio inherente al tráfico propio de los establecimientos bancarios. En tal sentido se pronuncia BASANTA DE LA PEÑA, J.: "En torno al secreto bancario". Rv. Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 135, 1.978. pág. 765.

⁵³³ CERVERA TORREJON, F.: "El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario". Op. cit., pág. 52. En el mismo sentido, CAZORLA PRIETO, L.M^a. : "El secreto bancario", op. cit., pág. 134 : se refiere a la intención del legislador con la reforma de 1.940, como se desprende de la Memoria del Gobierno remitida a las Cortes junto al proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal : "El propósito del legislador de 1.940, al establecer el artículo 62 era prohibir eventuales actuaciones inspectoras de cuentas corrientes acreedoras a la vista en el ámbito de la gestión de la antigua Contribución General sobre la Renta". En el mismo sentido PERULLES MORENO, J.M. : "El secreto bancario en el ámbito tributario". op. cit., pág. 34. Acerca del carácter limitado del secreto bancario a las cuentas corrientes a la vista y a la Contribución sobre la Renta, ver los argumentos de CAZORLA, op. cit., en esta cita, págs. 135 a 138.

Sea como fuere, lo cierto es que la regulación del secreto bancario si bien dejaba un ancho campo fuera de la inmunidad ante la acción investigadora de la Hacienda, permitía un cauce de refugio privilegiado ante el Fisco, que al ser considerado suficiente por los agentes económicos, hizo mantener básicamente aquietada la cuestión cerca de cuatro décadas⁵³⁴. Porque este artículo, en principio circunscrito a la Contribución General sobre la Renta, fue objeto de una interpretación extensiva por diversas Ordenes, que siguió con diversas leyes que otorgaron carácter general a la prohibición de investigar las cuentas bancarias.

3.1.3.- Proceso de expansión del secreto bancario.

En este proceso expansivo⁵³⁵ los hitos más importantes son los siguientes :

⁵³⁴ OTERO NOVAS, J.M.: "El secreto bancario, vigencia y alcance". Op. cit., pág. 726.

⁵³⁵ Acerca del proceso de expansión a otros impuestos hasta la generalización de la institución que comentamos, ver entre otros, PERULLES MORENO, J. M. : "El secreto bancario en el ámbito tributario", op. cit., págs. 35 y ss. ; NOGUEROLLES PEIRO, N.: "La intimidad económica..." op. cit., págs. 569 y 570; CAZORLA PRIETO, L.M^a. "El secreto bancario", op. cit., págs. 138 y ss. ; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. : "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español", op. cit., págs. 862 y ss. ; BASANTA DE LA PEÑA, J. : "La Banca y los deberes de información tributaria". op. cit., págs. 200 y ss. ; CERVERA TORREJÓN, F. : "El secreto bancario desde la perspectiva del derecho tributario", op. cit., págs. 53 y ss. Y, del mismo autor, "El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. (Un comentario de urgencia)", op. cit., págs. 576 y ss. "La Inspección de los Tributos. Garantías y Procedimiento", I.E.F., Madrid, 1.975, págs. 90 y ss. ; y "La colaboración en la gestión tributaria : la investigación de las cuentas corrientes", op. cit., págs. 249 y ss. ; GARCÍA-ROMEU FLETA, J.E. : "Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria", op. cit., págs. 519 y ss. ; LUIS DIAZ-MONASTERIO GUREN, F. : "El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias", op. cit., págs. 123 y ss. ; OTERO NOVAS, J.M. : "El secreto bancario. Vigencia y alcance". op. cit., págs. 757 y ss.

El Decreto de 28 de marzo de 1.941, por el que se crea el necesario Registro de Rentas y Patrimonios, de escasa vigencia en la práctica, que aunque aparentemente reiteraba el contenido del art. 62 de la Ley de 1.940⁵³⁶, “introdujo un pequeño matiz, que a lo largo de los años cobrará una gran significación. Consistió en remitirse al artículo 62 de la Ley de 1.940 sin puntualizar que éste sólo afecta a la Contribución General sobre la Renta”⁵³⁷.

El paso siguiente se dio en el mismo año con la Orden Circular del Ministerio de Hacienda, de 17 de abril⁵³⁸, que era aún más terminante y expansiva, lo cual es criticable desde el punto de vista del rango normativo de la misma.⁵³⁹

Posteriormente, la Orden de 16 de febrero de 1.942, vino a confirmar la extensión del secreto bancario a la generalidad de los tributos, al disponer que la prohibición existente no afectaba a las cuentas corrientes bancarias de personas fallecidas a efectos del Impuesto de Derechos reales entonces en vigor. Con esta excepción, la Administración convertía en regla general el secreto bancario.⁵⁴⁰

⁵³⁶ Al establecer “*De conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940, quedan exentas de cualquier especie de investigación administrativa las cuentas corrientes a la vista, de los clientes, que se lleven a cabo por Bancos, banqueros o Cajas de Ahorros*”.

⁵³⁷ Como señala CAZORLA PRIETO, L. M.^a : “El secreto bancario”, op. cit., pág. 139.

⁵³⁸ Al señalar “*Dada la generalidad y precisión del artículo 62 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940, este Ministerio se ha servido disponer que dicho precepto sea observado conforme a sus términos literales, debiendo, en consecuencia, los establecimientos de crédito cumplirlo frente a cualquier pretensión que no tenga la naturaleza de requerimiento en forma de Tribunales y Juzgados*”.

⁵³⁹ Al respecto, PERULLES MORENO, J.M. : “El secreto bancario...”, op. cit., pág. 35 y CAZORLA PRIETO, L.M.^a : “El secreto bancario”, op. cit., pág. 140.

⁵⁴⁰ Al respecto PERULLES MORENO, J.M. : “El secreto bancario en el ámbito tributario”, op. cit., pág. 35.

La Orden de 16 de febrero de 1.951, que regulaba determinadas cuestiones de la Ley del Timbre, en su artículo 2º atribuía a la Inspección la “*facultad para examinar los libros de cuentas corrientes bancarias y las cuentas de crédito, a fin de verificar si se ha realizado o no el íntegro*”. Este apartado parece atribuir una facultad genérica para la investigación de los libros de las entidades financieras, pero el apartado siguiente establece la limitación de “*que se hará constar (en las actas) el importe global de tales omisiones, sin especificación alguna que individualice o identifique a los titulares de las cuentas en las que existan descubiertos*”. De esta forma se extiende, una vez más, el secreto bancario, más allá de lo dispuesto en la Ley Larraz⁵⁴¹.

Las normas básicas, que con posterioridad desarrollaron la extensión del secreto bancario, tienen una diferencia de rango fundamental, se trata, como es sabido de normas legales y de la forma en que ellas intervinieron en el proceso que describimos nos ocuparemos en los epígrafes siguientes que dedicamos a su análisis por separado, incluyendo otros aspectos que las mismas regularon y que son de interés en relación al tema de los deberes de colaboración.

Son disposiciones de carácter general que intervienen en el proceso de expansión del secreto bancario : la Ley de 20 de diciembre de 1.952, la Ley de Reforma de 26 de diciembre de 1.957, la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1.963, la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1.964.

Y, entre las circunscritas al ámbito de determinados impuestos, deben tenerse en cuenta, el Texto refundido de 29 de diciembre de 1.966, del Impuesto de Tráfico de Empresas, el

⁵⁴¹ PERULLES MORENO, J.M. : “El secreto bancario...”, op. cit., pág. 35.

Texto refundido de 6 de abril de 1.967, sobre los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y la última norma que hace referencia al secreto bancario, antes de la Ley de Medidas Urgentes, es el Decreto-Ley de 7 de abril de 1.976, que suprime determinadas exenciones en el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

3.2.- Valoración.

En consecuencia, la Ley de 1940 pretende disminuir el fraude fiscal a través del abandono de las primitivas fórmulas de colaboración social propias de un sistema impositivo de producto, y la adopción de métodos de colaboración individual que se basan, por una parte, y fundamentalmente, en la declaración individual de los hechos y las bases imponibles del propio sujeto pasivo, como pieza central del sistema de obtención de ingresos.

Y por otra parte, en el establecimiento de deberes de colaboración a cargo de terceras personas, básicamente, entidades bancarias y profesionales oficiales, lo cual supone un incremento de la presión fiscal indirecta.

Respecto a las entidades bancarias se instituye por primera vez, en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, el secreto bancario, como límite al deber de información de estas entidades, pero circunscrito únicamente a la Contribución sobre la Renta y a las cuentas corrientes a la vista. Aunque sufrirá un proceso expansivo que le llevará a su generalización.

Debido a la importancia que reviste para la Administración tributaria el conocimiento de la realidad tributaria, poseer la información, los datos actualizados relativos a la situación económica de cada contribuyente se convierte en

uno de los objetivos prioritarios de la reforma, creándose, el Registro de Rentas y Ganancias, como instrumento para reducir el fraude fiscal.

4.- LA LEY DE INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS DE 20 DE DICIEMBRE DE 1.952.

La Ley de 20 de diciembre de 1.952 de Inspección de los Tributos, pese a su denominación, no constituye una nueva regulación global y más o menos extensa de la Inspección de los tributos, que formalmente viniera a sustituir la regulación preexistente en la materia, contenida en el Decreto de Bases y el Reglamento de Inspección de Hacienda de 1.926⁵⁴².

4.1.- El deber de información tributaria de terceros en la Ley de 20 de diciembre de 1.952.

En ella encontramos nuevamente regulado el deber de proporcionar información a la Administración tributaria por parte de terceros distinguiendo por primera vez en nuestra historia tributaria, entre el Sector público y el Sector privado, en sus artículos quinto y sexto⁵⁴³.

La finalidad de esta ampliación del deber de información incluyendo el sector privado aparece clara en el propio preámbulo de la citada disposición: *“se hace también preciso dotar a la Administración de medios complementarios para el mejor cumplimiento de la función en el campo de la investigación de los tributos. De poco sirven las sanciones si*

⁵⁴² CERVERA TORREJON, F.: “El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario”. Op. cit., pág. 55.

⁵⁴³ Ver en relación a ambos, MANTERO SAENZ, A.: “Procedimiento en la Inspección Tributaria”. Escuela de la Hacienda Pública. 3a. edición Madrid 1987. Págs.: 357 y 358.

aquella, por falta de medios o facultades, no puede llegar al conocimiento de las bases tributarias por camino distinto del examen y consideración de los datos suministrados por el contribuyente. Existía ya la facultad de los Inspectores de los tributos de proveerse de datos en las oficinas públicas, facultad que se reitera y amplía al permitírseles actuar cerca de las personas que tengan relaciones económicas con los contribuyentes”.

4.1.1.- El deber de información tributaria del Sector Público.

A regular el deber de información del sector público se dedicaba el artículo 5.^o⁵⁴⁴, que constituye posiblemente el precedente más claro del deber de participación en la gestión de los tributos que tipifica actualmente el artículo 112 de la Ley General Tributaria.

En el mismo se establece un deber muy amplio de colaboración de toda clase de entidades de carácter público con los órganos de la Inspección de los Tributos, al efectuarse una mención más extensa de los sujetos obligados a proporcionar información, respecto a la regulación que estableció el artículo

⁵⁴⁴ El precepto disponía: *“Las Autoridades civiles y militares y los Jefes de las Oficinas, tanto centrales como provinciales y locales del Estado, Provincia o Municipio, Cámaras, Corporaciones, Colegios profesionales, Organismos autónomos de la Administración, Organismos sindicales, Oficinas y estaciones de ferrocarriles, puertos de navegación marítima, fluvial y aérea y toda clase de entidades de carácter público están obligados a suministrar a la Inspección de Hacienda cuantos datos y antecedentes reclame y puedan contribuir al mejor desempeño de su cometido y a prestarle apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones. El Consejo de Ministros, a propuesta del de Hacienda, podrá imponer multas de hasta veinticinco mil pesetas a las mencionadas Autoridades y Jefes de Oficinas que, mediante excusa, resistencia o negativa, impidan a la Inspección de Hacienda obtener la información que este artículo autoriza”.*

70 del Reglamento de la Inspección de 1926, y se contempla por primera vez la posibilidad de establecer sanciones en caso de incumplimiento del deber de suministrar información.

4.1.2.- El deber de información tributaria del Sector Privado.

En cuanto a los particulares, personas físicas o jurídicas del Sector privado, la obligación aparece de forma general en nuestro ordenamiento en el artículo 6.º de la misma Ley⁵⁴⁵.

En el mismo cabría distinguir por una parte, el deber de colaboración facilitando información, pudiendo considerarse el antecedente⁵⁴⁶ del artículo 111 de la Ley General Tributaria. Y por otra, la facultad de la Administración al objeto de procurarse la necesaria información para mejor cumplimiento de su cometido, de actuar cerca de cuantas personas o entidades tengan relación económica con los contribuyentes, es decir, se atribuyen unas amplias competencias a la Inspección de los

⁵⁴⁵ El artículo 6.º disponía: *“Al objeto de procurarse la necesaria información para el mejor cumplimiento de su cometido, la Administración, por medio de los Inspectores del Tributo, podrá actuar cerca de cuantas personas o entidades tengan relación económica con los contribuyentes, en condición de clientes o proveedores de materias primas, mercancías o servicios. La resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora será sancionada con multas de ciento a cinco mil pesetas, que impondrán los Delegados de Hacienda, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria que pueda corresponder por aplicación del Reglamento del Impuesto de que se trate. No obstante lo anterior, continuará en vigor lo prevenido en el artículo 62 de la Ley de Reforma Tributaria de 6 de diciembre de 1940, que prohíbe investigar administrativamente las cuentas corrientes acreedoras a la vista.”*

⁵⁴⁶ Como señala la doctrina, entre ellos MANTERO: “Procedimiento en la Inspección...”, op. cit., págs. 357 y 358; CERVERA: “El secreto bancario desde la perspectiva del derecho tributario”, op. cit., pág. 55.; LUIS DIAZ-MONASTERIO GUREN, F.: “El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias”, op. cit., pág. 123.

Tributos frente a cualquier persona o entidad⁵⁴⁷, en la línea de las que actualmente prevé el artículo 140. d) de la LGT.

4.1.3.- El secreto bancario en la Ley de 1.952.

Pero además, el legislador - en el citado artículo 6.º- trata de configurar como "*límite material*"⁵⁴⁸ a estas facultades de la Inspección, el secreto bancario. Al respecto, debemos resaltar que el legislador pensó que esta facultad de recabar información otorgada a la Administración, que se ampliaba, podía entrar en colisión con la prohibición de investigar cuentas corrientes acreedoras a la vista en el ámbito de la Contribución General sobre la Renta, a tenor del artículo 62 de la Ley Larraz. Y además, también es digno de mención, el rango de norma legal de este precepto, puesto que como vimos, hasta el momento eran Órdenes y Circulares de la Administración, normas de carácter reglamentario, las que extendían el contenido restrictivo de la Ley Larraz⁵⁴⁹.

Esta alusión de la Ley de 1.952 al precepto de la Ley de 1.940 es muy relevante para el proceso de expansión del secreto

⁵⁴⁷ PERULLES MORENO, J.M. : "El secreto bancario en el ámbito tributario", op. cit., pág. 36.

⁵⁴⁸ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. : "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español", op. cit., pág. 864. En efecto, el secreto bancario, así como las materias reservadas por el secreto notarial, las referentes a la vida privada, las derivadas del secreto profesional, entre otras, constituyen límites materiales a la Inspección, entendiendo doctrinalmente por tales, como señala CERVERA TORREJON, F. : "La Inspección de los Tributos. Garantías y Procedimiento", op. cit., pág. 80 : "las limitaciones de fondo que no consisten propiamente en el respeto externo, formal, de unas reglas sino en la existencia de ciertas materias a las que no tiene acceso la actividad investigadora y/o comprobadora de la Inspección", por contraposición a los límites formales de la actividad inspectora que se instrumentan usualmente mediante normas de procedimiento.

⁵⁴⁹ Al respecto : PERULLES MORENO, J. M. : "El secreto bancario...", op. cit., pág. 36.

bancario, ya que la primera es una ley general a varios tributos y no específica de uno o alguno de ellos. ¿Quiere ello decir que la prohibición es válida desde entonces en los tributos a que se refiere dicha Ley, es decir, todos los del sistema tributario estatal?⁵⁵⁰ ¿O simplemente se limitó a reiterar la vigencia del artículo 62 en sus propios términos, es decir, en cuanto precepto de aquella Contribución General sobre la Renta, exclusivamente?.

Siguiendo a CERVERA⁵⁵¹, podemos afirmar que en ausencia de elementos de juicio que proporcionen al intérprete una respuesta inequívoca a tales interrogantes, la prohibición en cuestión va a cobrar a partir de dicho momento una fuerte dosis de ambigüedad⁵⁵². Ello explica que en las posteriores

⁵⁵⁰ El artículo 8 de la Ley de 1.952 señalaba que *“los preceptos contenidos en la presente Ley serán de aplicación a la Inspección de todos los impuestos, excepto los de Derechos Reales, Aduanas y Timbre, que seguirán rigiéndose por sus reglas especiales hasta tanto que por el Ministerio de Hacienda se dicten las normas de adaptación necesarias”*.

⁵⁵¹ Tanto los interrogantes como su respuesta, han sido planteados por CERVERA TORREJON, F.: “El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario”. Op. cit., pág. 55., y reproducidos en su artículo: “El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal...” op. cit., pág. 581. Sin embargo, también otros autores han abordado la cuestión, como CAZORLA PRIETO, L.M^a: “El secreto bancario”, op. cit., págs. 144 y ss., quien entiende que si se opta por la tesis que sostiene que el artículo 6° al remitirse a la Ley Larraz, queda circunscrito a la Contribución sobre la Renta, se plantean numerosos inconvenientes, por el contrario, si se entendía que el artículo 6° se refería a todos los tributos, se estaba ampliando el ámbito de aplicación del secreto bancario, pero era más acorde con el contexto del propio artículo sexto relativo a la regulación de la Inspección de los tributos, y no exclusivamente de la Contribución sobre la Renta, aunque esta postura no era cuestión pacífica, “pues está en clara contradicción con el artículo 62 de la Ley Larraz...”, lo cual le lleva a afirmar que la Ley de 1.952 fue un precepto confuso, “fuente interminable de dudas interpretativas”, que puede calificarse como “norma fronteriza”.

⁵⁵² CERVERA TORREJON, F., en otra de sus obras, el libro: “La Inspección de los tributos. Garantías y procedimiento”, cit., pág.91, nos aclara que se trata de la “ambigüedad sobre la ubicación formal” del artículo 6.º de la

regulaciones conjuntas o de cierta extensión de la Contribución General sobre la Renta -y del Impuesto que la sustituye, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas - no se haya creído necesario recoger la prohibición contenida en el mencionado artículo 62 de la Ley de 1.940, así puede comprobarse en las Leyes de 16 de diciembre de 1.954, reguladora de la Contribución General sobre la Renta, las de reforma tributaria de 26 de diciembre de 1.957 y 11 de junio de 1.964 y la llamada de "sistematización de las tarifas de los impuestos sobre la renta" de abril de 1.967.

Ley 1.952, puesto que "no se sabe si forma parte de la regulación de la Inspección o de la Contribución general sobre la Renta.", y que esa ambigüedad "va a ser el pretexto para que en las numerosas modificaciones normativas de los años posteriores por un curioso fenómeno de "olvido" el precepto siga vigente."

5.- LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE 26 DE DICIEMBRE DE 1957.

Constituye la siguiente reforma importante en relación a los deberes de colaboración tributaria, por cuanto se basa en el restablecimiento de la colaboración social de los contribuyentes en la gestión tributaria.

5.1.- Objetivos de la Ley de 26 de diciembre de 1.957.

La Ley de 26 de diciembre de 1957, de Presupuestos del Estado, Contribuciones e Impuestos, tiene, entre sus principales objetivos⁵⁵³, el de procurar una mayor agilidad del sistema tributario y hacerlo más cómodo para el contribuyente disminuyendo sustancialmente la presión fiscal indirecta que había alcanzado cotas muy altas con la ley de 1940. Se pretende a través de ello no tan sólo asegurarse las cifras de recaudación que necesita el Estado para hacer frente a los gastos públicos, sino también reducir el alto coste de gestión - tanto en recursos materiales como personales - que la comprobación e inspección conlleva en un sistema tributario con tanta presión fiscal indirecta.

5.2.- La colaboración social en la determinación de bases y cuotas. El régimen de Evaluación Global y el Régimen de Convenio.

A) Caracteres generales de los regímenes de estimación global.

El régimen de Convenios con agrupaciones de contribuyentes y el régimen de Evaluaciones globales,

⁵⁵³ Al respecto ver, CONEJO BARRAGAN, M. : "Impuesto sobre la Renta de Sociedades". Información Comercial Española. Agosto, 1.964, págs. 182 y 183.

constituyen el máximo exponente de la colaboración social en nuestra historia tributaria.

En palabras de FERREIRO LAPATZA⁵⁵⁴, que resumen la esencia de estos regímenes, podemos decir que las Evaluaciones y Convenios son dos modalidades de “estimación objetiva global”, es decir, no de “evaluación directa” e individualizada de las magnitudes (ingresos, beneficios, renta, volumen de producción o de ventas) que pueden determinar la cantidad que cada contribuyente ha de pagar, sino de su estimación global referida a un grupo de contribuyentes (beneficios de todos los que se dediquen a una determinada industria en una provincia, ingresos de todos los adscritos a un colegio profesional), a partir de estudios económicos (por muestreo estadístico, por estudios sobre el consumo) objetivos, no basados en las declaraciones de cada sujeto pasivo. Determinada así la base, el ingreso o la cuota global, se aplican ciertos índices, signos o módulos (por ejemplo, el número de trabajadores, el prestigio profesional, la maquinaria instalada, la potencia contratada, etc.) que sirvan para distribuir la cifra global entre todos y cada uno de los contribuyentes del grupo.

Las normas de la Ley de 1.957 no aluden explícitamente al objeto o contenido de ambos regímenes de estimación global, sin embargo la esencia de la institución, que constituye la nota esencial diferenciadora con la estimación directa, reside en que en ésta se persigue determinar la base impositiva que refleje la riqueza real o cierta del sujeto gravado, en cambio, en la estimación global, basta con la riqueza presunta⁵⁵⁵.

⁵⁵⁴ FERREIRO LAPATZA, J.J. : “Curs de Dret Financer Espanyol”, op. cit., pág. 170.

⁵⁵⁵ Como expresa el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, dirigido por SAINZ DE BUJANDA, en “Notas de Derecho Financiero”. Tomo I. Introducción y Parte General. Vol. 3º, Universidad de Madrid, Madrid, 1.975, pág. 141.

Las Evaluaciones globales y los Convenios podemos encuadrarlos dentro del concepto genérico⁵⁵⁶ de la técnica de las Estimaciones objetivas globales, constituyendo métodos para la determinación de la deuda que requieren la colaboración del deudor, pero de forma distinta a la ordinaria colaboración de presentar la declaración, se trata de una colaboración especial, en la que los contribuyentes se encuentran agrupados y participan a través de un procedimiento específico en la cuantificación de la deuda.

La colaboración social⁵⁵⁷ se institucionalizó con la participación de los representantes de los contribuyentes en unos órganos administrativos denominados Juntas y Comisiones, cuya función consistía en determinar las cifras globales que servirían para determinar el contenido de la obligación tributaria individual y las normas necesarias para la distribución de ésta entre los contribuyentes agrupados: distribución que unas veces se realizaba por los propios órganos creados y otras por la Administración de acuerdo con lo aprobado⁵⁵⁸.

Estos procedimientos de estimación de bases imponibles, implantados por la Ley de 26 de diciembre de 1.957, que cuentan con la "colaboración social" de los contribuyentes, podemos calificarlos de especiales o "colectivos", frente a los ordinarios, es decir, aquellos que conducen a la determinación

⁵⁵⁶ Al respecto, PERULLES, J.M.: "La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del impuesto". Tesis doctoral, págs. 109 y 110.

⁵⁵⁷ GÓMEZ GUTIERREZ, A.: "Procedimientos de determinación de la base y de la cuota" En VII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.959, pág. 66, se refiere a la agrupación de contribuyentes calificándola de una especie de "sociedad fiscal".

⁵⁵⁸ Según se tratase de Juntas de evaluación global o Convenios.

de las bases imponibles con la colaboración de los contribuyentes, presentando declaración a título "individual"⁵⁵⁹.

La introducción del "régimen de convenios con agrupaciones de contribuyentes" y la implantación del "régimen de evaluación global" que efectúa la Ley de 1.957, se justifica, en palabras de ALBIÑANA, que concluyen considerando poco afortunada esta justificación del legislador, "porque a través de la llamada "colaboración social de los contribuyentes", se produce un fenómeno de delegación de competencia del Poder legislativo en favor de las Juntas y Comisiones mixtas. La facultad originaria de establecer tributos en cuanto es exclusiva del Estado y se ejerce mediante Ley votada en la respectiva Cámara legislativa, se transfiere a tales Juntas y Comisiones para la determinación y valoración de los "signos objetivos"⁵⁶⁰...desde una perspectiva política, el establecimiento y valoración de los "signos objetivos" podía encomendarse a las Juntas y Comisiones mixtas referidas en el artículo 97 de la Ley General Tributaria, pero no a la Administración Pública, a menos que el impuesto se mudara desde el orden reglado al discrecional"⁵⁶¹.

⁵⁵⁹ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. "Ocaso de la llamada colaboración social de los contribuyentes". Rv. de Derecho Privado, n.º 52, 1.968, pág. 429; Seminario de Derecho Financiero, dirigido por SAINZ DE BUJANDA, F.: "Notas de Derecho Financiero", Tomo. I, Vol. 3.º, op. cit., pág. 137

⁵⁶⁰ ALBIÑANA, C.: "Ocaso de la llamada colaboración social de los contribuyentes", op. cit., pág. 430. En opinión de ALBIÑANA, las Juntas y Comisiones mixtas pueden cumplir, mejor que el órgano legislativo, tales funciones de naturaleza tributaria, y, por ende, puede fundamentarse que a ellas se concedan los respectivos poderes, pero sólo es admisible tal circunstancia si son representativas de los intereses particulares y ejercen su función arbitral con las garantías que demanda la realización del bien común.

⁵⁶¹ Acerca de la delegación de competencias y el poder discrecional de las Juntas de evaluación: RAMALLO, J.: "Recurso por aplicación indebida de las reglas de distribución: El poder discrecional de las juntas de evaluación y su fiscalización por el Tribunal Supremo". Crónica Tributaria, n.º 6, págs. 259 y ss.

La Ley de 1.957 insta una colaboración social "activa"⁵⁶², por cuanto requiere de los contribuyentes que aporten su experiencia y conocimientos en la parcela económica de que se trate, lo que les convierte en coadyuvantes de la Administración en la gestión de los tributos, por cuanto esta colaboración se encamina hacia la determinación de las bases, su reparto y las reglas necesarias para efectuarlo. Y, por otra parte, constituyen unas formas de liquidación que podrían encuadrarse entre las que GIANNINI⁵⁶³ considera realizadas "por la autoridad financiera con la cooperación del deudor".

B) Antecedentes.

Aunque no faltan autores⁵⁶⁴ que entroncan las instituciones que ahora centran nuestra atención, con los antiguos repartimientos que se incorporaron a la Hacienda estatal a partir del siglo XV y que perduraron al incorporarse a la Reforma de Mon, sobre todo en la Contribución Industrial, a lo largo de la segunda mitad del siglo XIX.

El sistema de repartimiento, sin embargo, como ha resaltado PERULLES⁵⁶⁵, no es equiparable, ni siquiera como antecedente, al de estimaciones objetivas globales. El conjunto de indicios y presunciones que se utilizaban para el reparto, la intervención de las agremiaciones y el concierto que se establecía, no respondían a los principios básicos del sistema que en 1.957 se implanta.

⁵⁶² Al respecto, PERULLES MORENO, J.M.: "La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del impuesto", op. cit., pág. 65.

⁵⁶³ GIANNINI, A. D.: "Instituciones de Derecho Tributario", Madrid, 1.957, pág. 170.

⁵⁶⁴ Como NAVAS MÜLLER, J.M^a: "Procedimiento de liquidación del Impuesto: las evaluaciones globales", Rv. DF y HP, n° 41, págs. 702 y ss.

⁵⁶⁵ PERULLES MORENO, J.M.: "La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del Impuesto", op. cit., pág. 112.

Tampoco puede considerarse como antecedente a los conciertos existentes en la imposición sobre el gasto anterior a la reforma de 1.957. El propio legislador rechaza esta posible identidad en la Exposición de Motivos de la Ley. Pero además, la naturaleza de las Juntas de evaluación global y de los Convenios se sustenta en unos criterios distintos de los de los conciertos de hecho que se realizaban en la imposición del gasto.

El mecanismo que se adopta, de Convenios con agrupaciones de contribuyentes y de evaluaciones globales, encuentra su antecedente en un proyecto que no llegó a aprobarse, hasta tal punto que “podría considerarse como la exhumación del Proyecto de Calvo Sotelo. En efecto, la reforma tributaria de 27 de diciembre de 1.957 supone un primer intento de reordenación de los impuestos de producto y sobre todo introduce los sistemas de evaluación global de los beneficios empresariales y profesionales, que si bien distintos de las Juntas del Proyecto de 1.926, hacen recordar de algún modo y en algún sentido aquellas proyectadas y no natas instituciones”⁵⁶⁶.

En el Derecho comparado, sólo puede encontrarse un claro antecedente en “Gli accordi sindacali col Ministro delle Finanze”⁵⁶⁷, que tuvieron una corta vida en la época fascista, siendo posteriormente abolidos.

C) Diferencias entre Evaluaciones globales y Convenios.

La Ley de 1.957, sólo dedica los artículos 31 a 39 a los Convenios con agrupaciones de contribuyentes, y en el segundo

⁵⁶⁶ LAGARES CALVO, M.J.: “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926”, op. cit., pág. 204.

⁵⁶⁷ JAEGER, N.: “Gli accordi sindacali con il Ministro delle Finanze”. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze. 1.940, págs. 315 y ss.

apartado del artículo 58, relativo al régimen de Evaluación global de determinación de la base imponible en la cuota por beneficios del Impuesto Industrial, remite respecto al procedimiento, recursos y trascendencia de los acuerdos, a aquéllos escasos preceptos relativos a los Convenios con agrupaciones de contribuyentes.

Se trata de una regulación legal de carácter parcial⁵⁶⁸ que prevé la solicitud por parte de los contribuyentes agrupados y autoriza al Ministro de Hacienda para que establezca un procedimiento especial de determinación de bases o cuotas, celebrando convenios anuales. De esta breve regulación legal derivará posteriormente todo el proceso de colaboración y participación de los contribuyentes en las estimaciones objetivas globales, que se concretará en el amplio desarrollo reglamentario de estos preceptos.

Sin embargo, y a pesar de esta remisión a la que aludíamos de la que se podrían derivar similitudes entre ambos regímenes, debemos precisar que existen diferencias sustanciales entre ellos, lo cual nos conduce a ponerlas de manifiesto.

La Ley de Reforma de 1.957 no distingue de forma clara, en principio, las diversas formas de aparición de los denominados sistemas de estimaciones objetivas globales⁵⁶⁹. Sin embargo, del análisis de su articulado y las normas de desarrollo se deriva una doble manifestación de estos

⁵⁶⁸ Calificada de "regulación embrionaria" por SAINZ DE BUJANDA, F. y el Seminario de Derecho Financiero: "Notas de Derecho Financiero". Ed. de 1.975, citada, pág. 139.

⁵⁶⁹ En su Exposición de Motivos parecía establecer un único sistema de estimaciones objetivas globales. Y, si bien la ley distingue los supuestos de aplicación remite en cuanto al procedimiento de las Evaluaciones globales (artículo 58, párrafo segundo), a las normas relativas a los Convenios (artículos 31 a 39 de la Ley de 1.957).

procedimientos : las Evaluaciones globales y los Convenios, y podemos establecer las diferencias esenciales entre ambos⁵⁷⁰.

C.1) Al respecto, diremos que **desde el punto de vista objetivo**, los Convenios tienen por objeto la fijación de cuotas, mientras que las Evaluaciones globales se limitan a la fijación de bases. Esta distinción no se basa en el mandato del legislador, que según afirma PERULLES⁵⁷¹, tampoco impide la celebración de convenios para la determinación de bases ; sino en el posterior desarrollo legislativo.

C.2) **Respecto al ámbito de aplicación**, se excluye de convenio a los impuestos que *“graven el patrimonio, el capital o rentas totales de las personas físicas o jurídicas”*⁵⁷². La realidad de la aplicación a lo largo de su vigencia ha reservado el sistema de convenios a la imposición indirecta y al ámbito de algunas tasas, por lo que los convenios se utilizaron en el Impuesto sobre el Gasto, en el Impuesto sobre el Lujo y en el Impuesto del Timbre⁵⁷³.

⁵⁷⁰ A propósito de la remisión legal citada, como ha indicado GÓMEZ APARICI, R. : “Nuevo instrumento de política tributaria : Las Evaluaciones globales”. En VII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid, 1.959, pág. 168 : “Las Evaluaciones globales no son convenios colectivos, con los que no tienen de hecho el menor parecido, ni siquiera puntos de contacto. No hay de común entre ellos más que la fecha y el lugar de nacimiento. El querer aplicar a las Evaluaciones globales la doctrina y la técnica de los convenios no puede conducir más que a crasos errores y a desvirtuar la esencia de aquéllas”.

⁵⁷¹ PERULLES, J.M. : “La técnica de las Estimaciones objetivas en la distribución del impuesto”, op. cit., pág. 114.

⁵⁷² Artículo 32 de la Ley de 27 de diciembre de 1.957

⁵⁷³ La regulación básica del régimen de Convenio aplicable a estos impuestos estaba contenida, respecto al Impuesto sobre el Gasto, en la Orden de 10 de febrero de 1.958 y en la Orden de 17 de septiembre de 1.961. En relación al Impuesto del Timbre : la Orden de 10 de febrero de 1.958 y la Orden de 16 de mayo de 1.960, si bien el procedimiento establecido en las mismas no varía del establecido en la Orden de 3 de mayo de 1.966, para el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, el Impuesto sobre el Lujo y el Impuesto sobre Bebidas Refrescantes, a la que nos referiremos al estudiar el régimen de Convenios.

Mientras que las Evaluaciones globales se aplicaron en los impuestos de producto primero, y a los denominados impuestos a cuenta, después de la reforma de 1.964. En concreto se utilizaron en el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, en el Impuesto Industrial y en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal⁵⁷⁴.

C.3) **Respecto a la voluntariedad**, los Convenios con agrupaciones de contribuyentes son por naturaleza voluntarios para los contribuyentes agrupados, con excepción de los profesionales en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. Sin embargo, como criterio de distinción nos referimos a otro tipo de voluntariedad: los Convenios son voluntarios porque para que nazcan ha de producirse una solicitud por parte de la agrupación correspondiente⁵⁷⁵. En la Evaluación global el nacimiento se produce automáticamente, pudiéndose renunciar⁵⁷⁶, de tal forma, que se puede dar el caso de evaluaciones globales en las que todos los contribuyentes hubiesen renunciado al sistema de determinación.

⁵⁷⁴ La normativa básica que desarrolló la Ley de 1.957, en relación al régimen de Evaluaciones globales fue, respecto al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo personal, la Instrucción provisional de 27 de enero de 1.958, y en el Impuesto Industrial, la Instrucción provisional de 9 de febrero de 1.958. Siendo la única diferencia sustancial entre los procedimientos establecidos en ambas Instrucciones la que se refiere a la obligatoriedad del régimen de Evaluaciones globales para los profesionales sujetos al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo y el reforzamiento de las facultades de la Junta en cuanto a la confección del censo en el mismo Impuesto.

⁵⁷⁵ Al respecto el artículo 31 de la Ley de 27 de diciembre de 1.957, en su último párrafo, indica: "*Será potestativo para los contribuyentes acogerse o no al régimen especial de convenio, entendiéndose que lo aceptan aquellos que no renuncien expresamente a él dentro del plazo que a ese efecto se señale*".

⁵⁷⁶ Como claramente expresa el artículo 58, primer párrafo, de la Ley de reforma de 1.957: "*El régimen de evaluación global se aplicará con carácter general y se presumirá aceptado por todos los contribuyentes que no renuncien expresamente al mismo en la forma y tiempo que reglamentariamente se señale.*"

C.4) Siguiendo a PERULLES⁵⁷⁷, podemos decir que la distinción esencial, sin embargo, radica en **el objetivo que persiguen**. Así, mientras las Evaluaciones globales pretenden determinar unas bases presuntas o medias a través de un procedimiento determinado y con referencia a hechos ya ocurridos, los Convenios establecen unas cuotas correspondientes a unos hechos futuros⁵⁷⁸.

C.5) **Desde el punto de vista de la competencia**, en las Evaluaciones globales es la Junta la que aprueba las bases, sin necesidad de sanción por ningún órgano administrativo. En los Convenios, el acuerdo de los representantes de la Administración y de los contribuyentes en el seno de la Comisión no es suficiente, se requiere la aprobación de un órgano superior administrativo.

D) La colaboración social en las Evaluaciones globales. Las Juntas de evaluación.

Dada la diversidad de tributos directos sobre los que se ha aplicado el régimen de las Evaluaciones globales y la dispersa normativa que las regula, con objeto de delimitar nuestro estudio y por ser representativo, en esencia, del régimen común a todos estos impuestos, al derivar su regulación directamente del desarrollo de los artículos 57 y siguientes de la Ley de reforma de 1.957, nos centraremos en el estudio de las mismas

⁵⁷⁷ PERULLES, J.M.: "La técnica de las Estimaciones objetivas en la distribución del impuesto", op. cit., pág.116

⁵⁷⁸ En el mismo sentido GÓMEZ APARICI, R. : "Nuevo instrumento de política tributaria : las Evaluaciones globales", op. cit., págs. 169, 171 y 172, señala que en los Convenios, la cantidad a satisfacer se determina "a priori", mientras que las Evaluaciones globales "jamás podrán determinarse "a priori", siendo imprescindible que hayan transcurrido totalmente el ejercicio social que se evalúe para poder establecer sus resultados".

en el Impuesto Industrial en su Cuota de Beneficios de acuerdo con las normas contenidas en la citada Ley, y en la Instrucción Provisional de 9 de febrero de 1.958, que la desarrolla.

D.1) Composición de las Juntas.

La participación de los administrados se pone de manifiesto en la composición de las Juntas, órgano cuya competencia consiste en la determinación de las bases, por cuanto la determinación de las cuotas es competencia exclusiva de la Administración.

Las Juntas tienen una composición de carácter mixto, por cuanto están formadas por representantes de la Administración y de los contribuyentes agrupados, en concreto están formadas por :

- a) Un Presidente, que será un funcionario de Hacienda.
- b) La Ponencia⁵⁷⁹, que estará integrada por funcionarios del Ministerio de Hacienda. Su número no podrá ser inferior a tres y recibe el nombre de Ponente el funcionario encargado de dirigir los estudios o investigaciones.
- c) Los Comisionados, que son los representantes de los contribuyentes agrupados sujetos a evaluación en la respectiva Junta, cuyo número deberá ser igual al de funcionarios que componen la ponencia.

⁵⁷⁹ Si bien destaca la figura del Ponente, sobre el que recaen la mayor parte de las funciones atribuidas a la Ponencia, debemos decir, que los funcionarios que la integran son los únicos representantes de los intereses de la Hacienda Pública en las Juntas. Los Presidentes y secretarios de las Juntas tienen un carácter de garantes del procedimiento y facultades decisorias de conducción de los trabajos en el caso del Presidente, pero no intervienen de forma directa en la formación de la voluntad del acuerdo. Como indica PERULLES, J.M. : "La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del impuesto", op. cit., pág. 156.

- d) El asesor, cargo que se designará si la mayoría de los contribuyentes así lo desea, cuya elección está detalladamente reglamentada y sus honorarios limitados a aquellos que hizo constar expresamente con anterioridad a su elección por el grupo.
- e) El secretario, que será un funcionario del Ministerio de Hacienda, inspector de Tributos.

Para perfilar el contenido de la colaboración social nos interesa, en este momento, poner de manifiesto cómo se eligen los Comisionados.

La elección se realiza por los componentes de la actividad agrupada a efectos de la evaluación global, aprovechando las agrupaciones, sindicatos, y, en su caso, colegios profesionales de los que formen parte los contribuyentes, dividiendo en tres grupos a los contribuyentes en función de la cuantía de las bases determinadas en los ejercicios anteriores. Los contribuyentes de cada grupo eligen a sus propios representantes, de esta forma se entiende que se hallan representados los intereses de los distintos grupos que realizan la actividad.

D.2) Relaciones de contribuyentes.

Constituye uno de los documentos básicos para la aplicación del sistema⁵⁸⁰, sin el cual no sería posible realizar la función que tienen encomendadas las Juntas, es decir, la aprobación de una cifra global y la determinación de las bases individuales a cada uno de los contribuyentes agrupados.

⁵⁸⁰ Como indica PERULLES, J.M.: "La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del impuesto", op. cit., págs. 161: "A pesar de ser una actividad no integrada propiamente en el procedimiento de las Juntas de evaluación global, lo consideramos como el documento fuente imprescindible para su funcionamiento y para la posible elección de los comisionados".

Estas listas provisionales son publicadas por la Administración con carácter previo a la constitución de las Juntas, y en ellas constan los contribuyentes agrupados, de forma lo más homogénea posible⁵⁸¹, en la actividad que se pretende evaluar, incluyendo tanto los sometidos al régimen como los que hayan renunciado al mismo, así como los no sujetos que realicen la actividad.

El carácter provisional de la lista venía determinado por la posibilidad del contribuyente de reclamar contra su inclusión, alegando los motivos de la inclusión indebida, pero también por la posibilidad de que cualquier persona podía solicitar la inclusión de nuevos contribuyentes, dándose traslado, por la Administración a los interesados para que alegasen lo que considerasen pertinente, de esta forma se fomenta la colaboración de los contribuyentes no sólo en la determinación de las bases, sino también a través de otra modalidad de colaboración, la denuncia de contribuyentes ocultos.

Resueltos por la Administración los recursos presentados contra la inclusión provisional y las peticiones de nuevas inclusiones, se formaban las relaciones definitivas, incluyendo la totalidad de los que realizan la actividad, hayan renunciado o no a la aplicación del régimen.

⁵⁸¹ “La homogeneidad de los contribuyentes agrupados es exigencia legal y fundamental en su configuración legal y sistemática”, como ha apuntado AMORÓS, N. : “Derecho Tributario”. 2ª ed. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.970, pág. 405.

D.3) Funcionamiento de las Juntas.

D.3.1) Aprobación de módulos e índices.

Los Comisionados deberán presentar la propuesta de índices básicos y de corrección⁵⁸² en la primera reunión de la Junta, ahora bien, la aceptación de los mismos, el poder decisorio, incumbe a los representantes de la Administración, los cuales ostentan una total preponderancia⁵⁸³ en el seno de las Juntas, de tal forma que si esta propuesta es aceptada por los representantes de la Administración se entienden aprobados, si no, aquéllos deberán presentarlos de nuevo o completarlos, en caso de que no los presenten o que vuelvan a ser rechazados, serán determinados por los funcionarios de la Junta.

D.3.2) Aprobación de la evaluación global.

Finalizada la primera reunión, la Ponencia y los Comisionados procederán por separado a realizar los estudios necesarios para determinar la Evaluación global

⁵⁸² Descritos en la Regla 17 de la Instrucción de 9 de febrero de 1.958, tanto los índices básicos como los de corrección, si bien para las actividades profesionales, están contenidos en la regla 11 de la Instrucción de 27 de enero de 1.958; acerca de la naturaleza de todos estos índices, ver: GÓMEZ GUTIÉRREZ, A.: "Determinación de la base y de cuota". VII SEDF; GONZÁLEZ PÁEZ, E.: "Impugnabilidad de los índices fijados por las Juntas de Evaluación global". Crónica Tributaria, nº 54, 1.973; GARCÍA LATAILLADE: "Teoría y técnica de los índices de las Evaluaciones globales en el Impuesto Industrial". Rv. de los Impuestos de la Hacienda Pública, núms. 182 a 185.; MARÍN ARIAS, M.: "Índices básicos y de corrección de las Juntas de Evaluación global", Rv. DF y HP, nº 103, págs. 109 y ss.

⁵⁸³ Como ha indicado PERULLES, J.M.: "La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del Impuesto", op. cit., págs. 163 y 164, quien considera como causas de esta preponderancia "la supuesta independencia y falta de interés subjetivo de los representantes de la Administración en el reparto individual que va a utilizar los citados índices como herramienta esencial. Parece que la idea de la justicia en el reparto se entendió incardinada en la Ponencia y no en la Junta".

correspondiente al rendimiento de la actividad dentro del plazo que se haya acordado.

Los Comisionados deberán determinar y valorar los índices imputables a cada contribuyente, que a tal efecto estará obligado a facilitar los datos necesarios para ello.

Los Ponentes podrán examinar, si lo estiman conveniente, las contabilidades y el desarrollo de las actividades de los contribuyentes de cada grupo a los efectos de realizar los estudios económicos y financieros sobre el rendimiento de la actividad y actuar cerca de cuantas personas y entidades tengan relación económica con los contribuyentes en condición de clientes o proveedores de materias primas, mercancías o servicios. Como ha indicado PERULLES⁵⁸⁴, esta facultad parece no concordar con la reducción de la presión fiscal indirecta que constituía una de las razones fundamentales de la reforma, por otra parte, parece difícil el examen de la contabilidad de los contribuyentes si este procedimiento exige en líneas generales la llevanza de la contabilidad a efectos fiscales, al sustituir el sistema de declaración y posterior comprobación por parte de la Administración financiera por el objetivo global”.

D.3.2.1) Estudios económicos.

Los representantes de los contribuyentes, por un lado, y los funcionarios, por otro, deberán realizar los Estudios económicos para cada actividad, cuyo objeto es la obtención del

⁵⁸⁴ PERULLES MORENO, J.M.: “La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del Impuesto”, op. cit., pág. 172. En el mismo sentido ALBIÑANA, C.: “Consideraciones generales sobre la reforma”. Rv. Derecho Financiero, nº 29, 1.958, indica cómo, a efectos prácticos de aplicación de estos regímenes, no podrá prescindirse de llevar contabilidad. Desarrollamos sus ideas en nota al hablar de los efectos que el sistema implantado por la Ley de 1.957, produjo en relación a la disminución de la presión fiscal indirecta.

beneficio fiscal del conjunto de contribuyentes que forma el grupo a evaluar. En el contenido de estos estudios económicos se pondrán de manifiesto todos los datos, toda la información, relativa a la estructura económica, comercial, industrial o financiera de la actividad a evaluar, y posteriormente, tras analizar los datos obtenidos deberá determinarse el grado de homogeneidad de los distintos componentes de la Junta, a efectos de agruparlos dentro de la misma.

A continuación debe procederse al estudio económico que permita determinar, partiendo del beneficio bruto global estimado, descontando los gastos necesarios para su obtención que sean admisibles de acuerdo con las normas tributarias, el cálculo del rendimiento neto global de la actividad, lo cual se puede lograr a través de distintos medios, ya sea a través de métodos estadísticos, del análisis de empresas tipo, lo que se pretende, en definitiva, es determinar el rendimiento neto global de la actividad objeto de la imposición⁵⁸⁵.

D.3.2.2) Aprobación de la evaluación global por la Junta.

La aprobación de la Evaluación global por parte de la Junta, una vez efectuados los estudios económicos, requerirá que presten su conformidad la mayoría de los Comisionados y también la de los demás componentes de la Junta, en votaciones

⁵⁸⁵ Al respecto ver, GÓMEZ APARICI, R.: "Nuevo instrumento de política tributaria: las Evaluaciones globales", op. cit., págs. 182 y ss.; AGUIRRE RODRIGUEZ, J.A.: "La evaluación global. Condicionamientos técnicos". Rv. DF y HP, nº 68, marzo - abril, 1.967, págs. 69 y ss.; BARRIO DE FRUTOS, J.: "El régimen de Evaluaciones globales". Ed. Deusto, 1.969 y "La estimación objetiva de bases en la Ley de Reforma del Sistema Tributario". Comentarios a la Ley de Reforma del Sistema Tributario. Inspección General. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.965.; VEGAS PÉREZ: "Procedimientos estadísticos evaluatorios". Mutualidad del Cuerpo de Intendentes al Servicio de Hacienda.; BANACLOCHE, J.: "Las estimaciones objetivas: la primera reforma urgente", op. cit., págs. 792 y ss.

separadas. Se requiere, pues, la existencia de una doble mayoría para proceder a aprobar la cifra global, esta especialidad que quiebra el procedimiento normal de las votaciones de los órganos colegiados, pone de manifiesto la desconfianza del legislador en la idoneidad de los estudios y de los resultados objetivos a que conducen, “al convertir a los representantes de los contribuyentes no en colaboradores para la obtención de la realidad, sino en parte para la defensa de unos intereses corporativos, cambiándose el espíritu de colaboración social que parecía ser el fundamento del sistema de las estimaciones objetivas, por una oposición implícita entre representantes de intereses enfrentados que negocian una cifra global partiendo de unos estudios económicos”⁵⁸⁶.

Si se produce la doble mayoría, se entiende aprobada la cifra de evaluación global, sin embargo no será firme hasta pasados ocho días en que los miembros de la Junta que no estén conformes podrán interponer recursos que serán resueltos por los Jurados en conciencia.

D.3.2.3) La falta de acuerdo en la Junta.

Si no se puede llegar a la doble mayoría necesaria para el acuerdo sobre la cifra de la evaluación global, será el Jurado provincial quien la señale, en base a los estudios económicos, memorias, y dictámenes que la Ponencia y la Comisión deberán elaborar conteniendo la información económica del sector, sin que quepa interponer recurso alguno frente a la decisión del Jurado⁵⁸⁷.

⁵⁸⁶ Como ha apuntado PERULLES, J.M.: “La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del Impuesto”, op. cit., págs. 178 y 179.

⁵⁸⁷ Por mandato del artículo 58, “in fine” de la Ley de reforma de 1.957. Acerca de la institución del Jurado tributario, entre otros, RECUERDO ASTRAY, J.R.: “Notas sobre el régimen jurídico de los Jurados Tributarios”. Crónica Tributaria, nº 18, págs. 127 y ss.; CERVERA TORREJÓN, F.:

El Jurado es un órgano jurisdiccional de representación mixta que dicta sus acuerdos apreciando los hechos en conciencia, no se trata de un tribunal de Derecho.

D.3.3) Asignaciones individuales.

Fijada la cifra de evaluación global, bien por acuerdo de la Junta o por decisión del Jurado, los Comisionados deberán someter a la aprobación de la Junta una propuesta para imputar individualmente el beneficio global fijado, acompañada de una relación nominal de los miembros del grupo con sus índices y valor atribuido. Para formar la propuesta, los Comisionados únicamente podrán recabar, si lo estiman conveniente, la colaboración del Ponente⁵⁸⁸.

Presentada la referida propuesta en forma unánime, los demás componentes de la Junta efectuarán su comprobación, y si fuere procedente la aprobarán, rectificándola siempre que entiendan que los Comisionados no se han ajustado a los índices básicos y de corrección en su día aprobados.

“Evolución y perfil actual de la competencia de los Jurados Tributarios”. HPE, nº 8, págs. 123 y ss.; GONZÁLEZ PÁEZ, : “Recursos y garantías del contribuyente en materia fiscal”, Madrid, 1.972, págs. 93 y ss.; LÓPEZ BERENGUER, J.: “Los Jurados Tributarios”, Madrid, 1.963, págs. 40 y ss y del mismo autor : “La organización de los Jurados Tributarios”. Rv. DF y HP, nº 77, 1.968, págs. 1.077 y ss. ; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. : “La prueba en el Derecho Fiscal”. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, año 1.958, págs. 191 y ss.; PEMÁN MEDINA : “Jurados Tributarios : el acto de declaración de competencia”. Crónica Tributaria, nº 14, págs. 97 y ss. ; RAMALLO MASSANET, J. : “Seguridad jurídica, Jurados Tributarios y Recursos de Agravio”. HPE, nº 21, 1.973, págs. 106 y ss. ; NAVARRO PALACIOS, M. : “Jurados tributarios : una supresión innecesaria”, Crónica Tributaria, nº 29, 1.979, págs. 141 y ss.

⁵⁸⁸ Regla 22 de la Instrucción de 9 de febrero de 1.958.

Con la asignación individual finaliza el ciclo de las Evaluaciones globales, ya que sólo queda aplicar todos los datos obtenidos en el procedimiento descrito, la competencia para la distribución de la cifra global corresponde unilateralmente a los representantes de la Administración en la Junta.

Una vez más encontramos la preponderancia que se asigna a los representantes de la Administración en esta fase del procedimiento, puesto que la única participación que se concede a los Comisionados es la de presentar una propuesta unánime de distribución que no parece vincular para su aprobación.

El secretario de la Junta emite una certificación que constituye la base imponible de cada uno de los contribuyentes agrupados. La determinación de la base liquidable y de la cuota corresponden a la Administración sin intervención de las Juntas, ni, por tanto, de la representación de los contribuyentes.

D.4.- Recursos.

Excedería el objeto de nuestro trabajo referirnos al sistema nuevo de garantías que se estableció, tanto para los contribuyentes afectados por el régimen con carácter obligatorio, como para los que se acogían al mismo con carácter voluntario.

Señalaremos simplemente que la Ley de reforma de 1.957, refiriéndose esencialmente al régimen de convenios, estableció dos tipos de recursos específicos: el de aplicación indebida de las reglas de distribución y el de "agravio absoluto" cuando estime que la base o cuota que le ha sido fijada es superior a la que resulte procedente por aplicación estricta de las normas ordinarias reguladoras del impuesto. Este régimen de recursos lo extiende la propia Ley al sistema de Evaluaciones

globales en el Impuesto Industrial y en el de los Rendimientos del Trabajo Personal.

Posteriormente la Ley de 23 de diciembre de 1.959, añadirá un nuevo recurso, el de “agravio comparativo”. Pasando los tres recursos citados a incorporarse al texto de la Ley General Tributaria de 1.963⁵⁸⁹.

E) La colaboración social en los Convenios con agrupaciones de contribuyentes.

E.1) Definición.

El régimen de Convenios consiste en la estimación global de bases y cuotas tributarias y su imputación individual a los contribuyentes en los impuestos indirectos en que está establecido este sistema, valiéndose de índices o módulos, y de la colaboración de grupos de contribuyentes encuadrados en

⁵⁸⁹ Remitimos a la extensa bibliografía existente en materia de recursos en los regímenes de Evaluaciones globales y Convenios, entre la que podemos citar : El número monográfico de la Revista Hacienda Pública Española: “La Justicia Administrativa Tributaria”, nº16, año 1.972 ; ALBIÑANA, M. : “El régimen fiscal de evaluación global y la ineficacia jurídica de los recursos de impugnación ofrecidos por la Ley de Reforma Tributaria de 25 de diciembre de 1.957”. Rv. de Derecho Mercantil, nº. 77, 1.960, págs. 117-137 ; BANACLOCHE, J. y REBOLLO, A. : “ITE : Exención de las Cooperativas”. Rv. DF y HP, año 1.970. ; ALBIÑANA, C. : “Ocaso de la llamada colaboración social de los contribuyentes”, op. cit., págs. 431 y ss. ; RAMALLO MASSANET, J. : “Recurso por aplicación indebida de las reglas de distribución : el poder discrecional de las Juntas de evaluación y su fiscalización por el Tribunal Supremo”, Crónica Tributaria, nº 6, págs. 251 y ss. y del mismo autor : “Seguridad jurídica, Jurados Tributarios y Recursos de Agravio”. HPE, nº 21, 1.973, págs. 101 y ss. ; LAYNEZ CERDEÑA, F. : “La naturaleza del recurso de agravio absoluto en el Impuesto sobre Sociedades”. Crónica Tributaria, nº 9, págs. 173 y ss. ; GONZÁLEZ PÁEZ, E. : “Impugnabilidad de los índices fijados por las Juntas de Evaluación global”. Crónica Tributaria, nº 5, 1.973, págs. 173 y ss. y del mismo autor : “Los caracteres del recurso de agravio absoluto”. Crónica Tributaria, nº 6, 1.973, págs. 269 y ss.

organizaciones o grupos oficialmente constituidos que realizan una misma actividad, teniendo como órganos administrativos que verifican dicha función a Comisiones mixtas integradas por igual número de representantes de la Administración fiscal y de los contribuyentes, que realizan los estudios necesarios para conocer dichas cifras globales, aprobadas por las Autoridades competentes y luego distribuidas por la Comisión ejecutiva integrada únicamente por los vocales representantes de la agrupación.

Consideramos más interesante desde el punto de vista de poner de manifiesto las peculiaridades establecidas en los dos regímenes que tienen en común la colaboración social de los contribuyentes, estudiar el de Convenios referido a un momento posterior de su evolución histórica, que viene marcada por la aprobación de la Orden ministerial de 16 de junio de 1.964, cinco días después de la Ley de Reforma, que concedió a los contribuyentes sometidos a Convenios por Timbre del Estado, para ese año la opción de transformar aquellos en Convenios para la exacción del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

Al mes siguiente, con fecha de 28 de julio de 1.964, se publica la primera Orden ministerial reguladora del régimen de Convenios sujetos al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas. Las Ordenes de 3 y 17 de mayo de 1.966 regulan la aplicación de los Convenios fiscales a este Impuesto citado, extendiéndolo a los Impuestos sobre el Lujo y el Impuesto Especial sobre Bebidas Refrescantes. Regulación que verá completado su ciclo normativo con la aprobación de la Orden ministerial de 28 de julio de 1.972⁵⁹⁰, relativa al Impuesto

⁵⁹⁰ Al respecto ver BANACLOCHE PÉREZ, J.: "La nueva orden reguladora de los Convenios fiscales con agrupaciones de contribuyentes". Hacienda Pública Española, nº 21, págs. 179 y ss.; HERNÁNDEZ DE LA TORRE GALÁN, C.: "Convenios Fiscales: nueva regulación". Crónica

General sobre el Tráfico de Empresas, que ya aparecía plenamente desarrollado con la entrada en vigor de su Reglamento ejecutando la Ley del Impuesto contenida en su Texto Refundido de 29 de diciembre de 1.966.

Nos referiremos, en adelante, y con el fin de poner de manifiesto una visión amplia de la colaboración social comprensiva tanto de la reforma de 1.957, como la de 1.964, al régimen de Convenios en el ámbito del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas en base esencialmente a la Orden de 3 de mayo de 1.966, por cuanto generalizó y extendió el ámbito de aplicación de los Convenios, pero sin embargo, introdujo pocas novedades⁵⁹¹ en su regulación esencial.

Hemos dicho que este régimen se aplicaba únicamente en el ámbito de la imposición indirecta, y que se diferenciaba esencialmente del anterior respecto a la necesidad de que sean los contribuyentes agrupados los que soliciten su inclusión en el mismo, pudiendo renunciar individualmente a su aplicación y someterse a la estimación directa.

E.2) Solicitud y admisión de los Convenios.

La solicitud debe realizarse por la Agrupación de contribuyentes correspondiente, siendo necesarias por parte de ésta, una serie de actuaciones previas, que comprenden el anuncio en forma fehaciente a todos los agrupados, la publicación de las listas del censo de contribuyentes, y el acuerdo sobre la petición del Convenio.

Presentada la solicitud se procede por parte de la Administración financiera, a revisar el censo de contribuyentes

Tributaria, nº 3, págs. 37 y ss. ; FERNÁNDEZ DE PINEDO, T. : "Convenios Fiscales". Rv. DF y HP, nº 101, págs. 905 y ss.

⁵⁹¹ Circunscritas al ámbito de las reclamaciones.

y a emitir un informe sobre la admisibilidad o no del Convenio a trámite, siendo competencia del Ministerio de Hacienda admitir o denegarlo⁵⁹².

E.3) La Comisión mixta.

Admitido a trámite el Convenio, la Administración designará los miembros de una Comisión mixta.

La Comisión mixta es el órgano de la Administración que tiene la misión específica de formular la propuesta de Convenio, cuyas competencias abarcan no sólo fijar las bases globales y las cuotas, sino también a través de la Comisión ejecutiva, y una vez aprobado el Convenio, las facultades para la distribución individual de las bases y cuotas aprobadas.

Esta competencia, en principio más amplia que la atribuida a las Juntas, hay que matizarla⁵⁹³ en el sentido que “las Comisiones mixtas se limitan a realizar una propuesta de bases y cuotas globales con los elementos necesarios para su posterior distribución, pero la aprobación de éstas no les corresponde sino que está atribuida a la Administración financiera. Aquí radica, junto con el período temporal sobre el que actúan, la principal diferencia de ambos regímenes de estimación objetiva global”.

⁵⁹² La admisión o denegación del Convenio es facultad discrecional del Ministerio de Hacienda, quedando en suspenso, mientras se tramita, la obligación de presentar declaración por el impuesto al que el Convenio se refiere para los contribuyentes por él afectados. Si posteriormente el Convenio se aprueba, tal obligación queda definitivamente cancelada y si no se aprueba, ha de ser cumplimentada una vez producida la orden desestimatoria o anulatoria. Como señala FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Curso de Derecho Financiero Español”. Estudios de Hacienda Pública, I.E.F., Madrid, 2ª ed., 1.975, pág. 562

⁵⁹³ Como indica PERULLES, J.M.: “La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del Impuesto”, op .cit., pág. 208.

E.3.1) Composición de las Comisiones mixtas.

Integran las Comisiones mixtas, por un lado, los representantes de la Administración que son funcionarios cualificados y que actúan en calidad de Presidente de las mismas y de vocales.

Por otro lado, los representantes de los contribuyentes, elegidos por las agrupaciones respectivas, aunque nombrados formalmente por la Administración⁵⁹⁴, que actúan en calidad de vocales.

Destaca la ausencia del asesor, figura que sin embargo no está expresamente prohibida, y dentro de los representantes de la Administración adquiere especial relevancia la figura del Ponente.

E.3.2) Elaboración de la propuesta de Convenio.

Básicamente se estructura el procedimiento para la elaboración y aprobación de la propuesta de Convenio en los mismos términos que la estudiada en las Juntas de Evaluación global, sin embargo existe una dificultad para su realización derivada del período temporal, puesto que en la mayoría de ocasiones los estudios económicos que se realizan en el seno de la Comisión se refieren a hechos que van a ocurrir prácticamente dos años más tarde, con la consiguiente falta de precisión que ello comporta.

E.3.3) Aprobación de la propuesta de Convenio.

Deberán coincidir por separado en las votaciones la mitad más uno de los miembros de cada representación para que sea

⁵⁹⁴ Al respecto, ver PERULLES, J.M. : “La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del Impuesto”, op. cit., pág. 209.



efectiva la toma de acuerdos, lo cual supone una dificultad frente al criterio más operativo de la mayoría, dado que lo normal es que el número de representantes de cada grupo sean tres o cinco.

El efecto de la falta de acuerdo es que se tiene por desistida la solicitud del Convenio, salvo decisión en otro sentido de la mayoría de vocales de alguna de las representaciones, aunque la regulación no establece qué ocurrirá en este supuesto, a diferencia del régimen de Evaluaciones globales que condecía facultades decisorias a los representantes de la Administración a efectos de la aprobación de los índices y de la distribución individual de la cifra global, que no se reconocen expresamente en el régimen de Convenio.

E.4) La aprobación o denegación del Convenio.

Es facultad potestativa y discrecional del Ministro de Hacienda que podrá delegarla en función del ámbito de aplicación⁵⁹⁵.

Si la resolución aprueba el Convenio, se publica mediante Orden en el BOE o en el de la Provincia según su ámbito territorial y deberá contener todos los extremos necesarios para su validez y ejecución.

En cambio, si es denegatorio, se comunica a la Agrupación que lo ha instado, para que ésta lo notifique a los contribuyentes agrupados, dándose por concluida la suspensión de las obligaciones formales y materiales que se habían producido en el momento de admitir a trámite el Convenio y, por tanto, el acuerdo denegatorio deberá contener las

⁵⁹⁵ Ver, al respecto, FERREIRO LAPATZA, J.J. : "Curso de Derecho Financiero Español", 2ª ed. citada, pág. 562.

especificaciones correspondientes para la presentación de las declaraciones.

E.5) La Comisión ejecutiva.

La Comisión ejecutiva es delegada de la Comisión Mixta y está formada por los vocales representantes de los contribuyentes exclusivamente⁵⁹⁶.

Su función es la distribución de las cuotas y bases globales entre los contribuyentes de la agrupación de acuerdo con las reglas aprobadas por la Comisión Mixta. En el curso de su funcionamiento se plantea, aunque sea por vía indirecta, la necesaria aprobación por parte de la Comisión mixta de índices y módulos que hagan posible la distribución individual, pudiendo ser éstos básicos y correctores.

Si la Comisión ejecutiva no cumple su función en los plazos previstos y no distribuye la cifra global entre los contribuyentes agrupados, la autoridad administrativa decidirá entre la anulación del Convenio o la remisión al Jurado para que realice la distribución individual.

La Comisión ejecutiva deberá remitir a la Dirección General de Tributos, en los Convenios de ámbito nacional y a la Delegación de Hacienda, en los restantes, una relación alfabética de contribuyentes, bases y cuotas. En base a la cual la Administración dispondrá la práctica de las liquidaciones y notificaciones de bases y cuotas individuales⁵⁹⁷.

⁵⁹⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho Financiero Español", 2a. ed. citada, pág. 563.

⁵⁹⁷ En este caso, la liquidación practicada por la Hacienda Pública no tiene más finalidad que la de refrendar con una declaración dotada de efectos ejecutivos el importe de los débitos individuales fijados previamente en el Convenio. Como señala FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho Financiero Español", 2a. ed. citada, pág. 563.

Como hemos visto en este breve resumen del funcionamiento de la Comisión ejecutiva la actividad de los representantes de la Administración, a diferencia de lo que ocurría en las Evaluaciones globales, es prácticamente nula. El único protagonismo en la distribución individual se le asigna al Ponente que podrá solicitar información a la Comisión ejecutiva sobre el cumplimiento de la función delegada y, si lo considera oportuno, podrá instar que la Comisión Mixta revise la distribución individual de bases y cuotas. Sólo en este supuesto interviene el Pleno en la distribución individual de las cifras globales aprobadas.

E.6) Recursos.

La Ley de 1.957 dio un tratamiento unitario en materia de recursos, a ambos regímenes, sin embargo, normas posteriores, han establecido especialidades respecto a las reclamaciones en el régimen de Convenios, de tal forma que cabe distinguir las siguientes clases : El de inclusión indebida, el de baja por cese en el ejercicio de la actividad, la impugnación de la cuantía de bases o cuotas individuales fundada bien en el agravio absoluto, o bien en la aplicación indebida de las reglas de distribución aprobadas en el Convenio. Desapareciendo el recurso de agravio comparativo, aplicable al régimen de Evaluaciones globales.

F) Los efectos y la incidencia que tuvo durante el periodo en que estuvo vigente.

Con las evaluaciones globales y los convenios con contribuyentes se pretendía atajar el importante fraude fiscal⁵⁹⁸

⁵⁹⁸ En este sentido, la mayoría de la doctrina que ha estudiado el tema, coincide en señalar que el motivo de la implantación de la evaluación global fue el deseo de atajar el fraude fiscal y no un afán de perfeccionar la técnica

de la época mediante el aumento del número de contribuyentes, de tal manera que se consideró a las evaluaciones globales como el régimen usual o normal de determinación de bases y cuotas, y sólo en caso de renuncia al mismo se aplicaría el régimen de estimación directa.

F.1) Disminución de la presión fiscal indirecta.

Pero para fomentar que las evaluaciones globales y los convenios con agrupaciones de contribuyentes fuese el régimen general se redujo para los contribuyentes incluidos, la presión fiscal indirecta, de forma tal que se estableció que los contribuyentes gravados con arreglo al régimen de evaluación global o de acuerdo a las normas de un convenio no serían objeto de actuación inspectora posterior por los conceptos tributarios y períodos comprendidos en el mismo y quedarían eximidos de cualquier obligación no ratificada expresamente, pudiendo la Administración examinar la contabilidad y demás datos a los solos efectos de que por el Ministerio se realizasen cuantos estudios se consideraran necesarios sobre el rendimiento de los negocios, si bien de estas actuaciones no se

tributaria. En este sentido, entre otros, FERREIRO LAPATZA, J.J. : "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 170, el cual añade junto al fraude fiscal existente, y como razones que justificaron la adopción de los sistemas de determinación global de las bases imponibles, "la falta de medios personales y materiales, por parte de nuestra Administración financiera, para atajarlo".; CONEJO BARRAGAN, M. : "Impuesto sobre la Renta de Sociedades". Información Comercial Española, agosto, 1.964, pág. 179. ; SUREDA, L. : "El régimen de imposición de las sociedades en España". Revista de Derecho Financiero, nº 29, 1.958 ; ESTAPÉ, F. : "Política Económica y Política Tributaria : Algunas consideraciones en torno a la Ley de 26 de diciembre de 1.957". Rv. Derecho Financiero, nº 29, 1.958 ; FUENTES QUINTANA, E. : "Los principios del reparto de la carga tributaria en España". Rv. de Derecho Financiero, nº. 41, 1.961.

podrían derivar cuotas a cargo del contribuyente⁵⁹⁹. Se les descarga de esta manera de la llamada presión fiscal indirecta fomentando que se acojan a estos regímenes⁶⁰⁰ en los que se depositan las esperanzas de atajar el fraude fiscal⁶⁰¹.

Mientras que los que hubiesen presentado su renuncia a regirse por el sistema de convenio tributarían por estimación

⁵⁹⁹ Según el tenor del artículo 36 de la Ley de reforma de 1.957, aplicable también al régimen de Evaluaciones globales por remisión del artículo 58 de la Ley citada a los artículos 31 a 39 de la misma. En el mismo sentido, el artículo 62 en sede de Impuesto Industrial señalaba : *“Los rendimientos de las actividades industriales o comerciales de las actividades industriales o comerciales de que se trate, fijados por evaluación global no podrán ser posteriormente objeto de actuación inspectora”*.

⁶⁰⁰ Como ha señalado GÓMEZ APARICI, R. : “Nuevo instrumento de política tributaria : las Evaluaciones globales”, op. cit., pág. 183 : “al contribuyente español, tanto o más que pagar un impuesto, le molesta que nadie se interfiera en sus asuntos. Renuncia de buen grado a la justicia de la imposición con tal de que nadie investigue en su vida y en sus negocios”. Si bien, la disminución de la presión fiscal indirecta no es real según el punto de vista de ALBIÑANA, C. : “Consideraciones generales sobre la Reforma”. Rv. de Derecho Financiero, nº 29, 1.958, quien considera que si lo que se intenta evitar es “el cómputo de molestias y gastos que el impuesto le supone al contribuyente, independientemente del pago de su deuda...no habrá más reducción de la presión tributaria indirecta que la supresión de la visita de la Inspección de los Tributos”, basando su escepticismo en que si no se lleva contabilidad se está inerme en la fijación de bases ; para estimar recursos hay que comprobar la contabilidad ; si los Convenios son anuales, no cabe arriesgarse a “cortar” la contabilidad ; los índices exigirán alguna tarea registral ; si no se acepta o no se colabora, si no hay contabilidad, se está a merced de los Jurados ; el contribuyente no sólo deberá defenderse atendiendo a las normas, sino también ante los “índices”. ; Si se realizan varias actividades, habrán más obligaciones contables ; los fondos de previsión para inversiones exigen llevar contabilidad.

⁶⁰¹ Al respecto, GÓMEZ APARICI, R. : “Nuevo instrumento de política tributaria : las Evaluaciones globales”, op. cit., pág. 166 : “Mientras no se logre cambiar este clima antifiscal, para combatir el fraude no habrá más remedio que acudir a ingeniosos procedimientos indirectos, uno de los cuales son las Evaluaciones globales”.

directa e individual de bases y cuotas⁶⁰², de acuerdo a las normas aplicables al impuesto correspondiente, declarando la ley⁶⁰³ que sus elementos tributarios y las bases por ellos declaradas serían investigados y comprobados por la Inspección, de conformidad con aquellas disposiciones.

F.2) El fraude fiscal.

El fraude, sin embargo, presentaba una doble tipología: la que podríamos considerar cualitativa y la cuantitativa. Realizamos esta precisión por considerarla imprescindible para la valoración de los resultados: el fraude cuantitativo, entendido como el número de sujetos afectados por el tributo independientemente de su intensidad y equidad, hemos de reconocer que disminuyó espectacularmente durante los años de aplicación de los procedimientos objetivos globales. Si bien este incremento del número de contribuyentes se produce básicamente en los primeros años de aplicación de estos procedimientos y en determinados tributos, de forma fundamental en ciertas actividades mercantiles de pequeña importancia y en el ámbito de los profesionales⁶⁰⁴. El sistema

⁶⁰² El régimen de estimación directa, individual, está basado en la declaración controlada, pretende el conocimiento exacto de las bases de imposición, el sistema de declaración es teóricamente preciso, pero el riesgo del fraude exige el control de las declaraciones, y medidas sancionadoras. Requiere que el beneficio se determine en base a una contabilidad tipificada, lo cual plantea problemas en la pequeña empresa; y el control exige una Administración dotada de medios personales, materiales y técnicos efectivos. Las dificultades que plantea la contabilidad en la pequeña empresa junto con las de llevar a cabo un control adecuado, hicieron prácticamente inaplicable el régimen de estimación individual a la pequeña empresa, y por consiguiente convirtieron en eficaz la alternativa concedida por la ley para optar entre la evaluación individual y la global. AGUILO MONJO, A.: "Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales", op. cit., págs. 134, 135 y 144.

⁶⁰³ Artículo 37 de la Ley de reforma de 1.957.

⁶⁰⁴ Se llegó a comentar que la reforma al menos sirvió para que los profesionales conociesen la ubicación de las Delegaciones de Hacienda.

provocó un cierto tipo de denuncia vergonzante y exenta del procedimiento tradicional que tanto dificulta la delación en un país de nuestras características⁶⁰⁵. El interés propio que parecía fundamentarse en el criterio de que cuantos más estemos en el reparto menos nos tocará, no fue tampoco ajeno a este incremento en el número de contribuyentes sujetos. No olvidemos sin embargo, la existencia de gremios y agrupaciones que fomentaban la ocultación de los que realizaban la actividad basándose en el criterio contrario, que en definitiva resultó el más acertado para los fines perseguidos⁶⁰⁶.

El fraude que denominamos cualitativo y que se refiere a la intensidad de éste, creemos que no sólo no disminuyó, sino que en cierta forma se institucionalizó y legalizó. El establecimiento de una cifra por parte de la Junta o Comisión garantizaba una tributación de forma independiente a la que resultaría de la aplicación de las que se suponían justas normas de valoración y distribución de los tributos. En el caso de que ocurriese lo contrario sólo bastaba interponer el recurso de agravio absoluto con lo que, de forma automática, se reinstauraba la equidad prevista por el legislador. Aún más, puesto que era posible a través del recurso de agravio comparativo, la comparación con el contribuyente más favorecido por el sistema, por más fraude consolidado que tuviese.

F.3) La falta de flexibilidad.

La falta de flexibilidad de las evaluaciones globales es otro de los efectos que se derivan de su aplicación histórica. A

⁶⁰⁵ Artículo 103 de la Ley General Tributaria.

⁶⁰⁶ Numerosos gremios y agrupaciones aconsejaban a sus afiliados no darse de alta en el ejercicio de la actividad y el reparto de la cifra global se realizaba no de acuerdo con lo aprobado por la Junta sino que la propia Agrupación realizaba una nueva distribución sin trascendencia en la relación jurídico tributaria.

pesar de los éxitos recaudatorios de la reforma de 1957 que se manifestó en los cuatro Presupuestos siguientes a su implantación, este aparente éxito recaudatorio es discutido por ALBIÑANA fundándose en el porcentaje que representaban los incrementos en la recaudación global en relación a los que correspondían a la aplicación de estos procedimientos⁶⁰⁷.

La falta de flexibilidad a la que nos referimos se produce, sobre todo, al cabo de un tiempo de aplicación de estos procedimientos, que es cuando se manifiestan las resistencias a su aplicación próxima a la realidad de los hechos evaluados. Esta rigidez se manifestó de forma esencial en determinadas actividades (sobre todo las profesionales) que por sus propias características hacían difíciles los estudios. La rigidez del sistema tiene su lado espectacular y engañoso al tener una cierta tendencia al alza, lo que permite presentar resultados esperanzados de su aplicación, sin tener en cuenta el punto de partida. Esta rigidez se hubiese evitado, en parte, si los procedimientos objetivos globales hubiesen tenido una vida corta encaminada a hacer posible la reforma de la Administración financiera y crear una mentalidad tributaria al menos consciente de la necesidad inevitable de satisfacer tributos de una forma ética en su distribución.

G) Fracaso de la colaboración social en la Reforma de 1.957.

Dos factores fueron determinantes del fracaso de la citada colaboración.

El primero, se desprende del propio procedimiento establecido para el funcionamiento de las Juntas y Comisiones: convertía lo que se había establecido como colaboración en un

⁶⁰⁷ ALBIÑANA, C.: "El ocaso de la llamada colaboración social de los contribuyentes", op cit., págs. 434 y 435.

enfrentamiento entre partes, no como hubiese sido admisible en el momento de la toma de acuerdos, sino en las tareas preparatorias a la toma de éstos. La elaboración de los índices se dejaba en manos de los representantes de los contribuyentes, pero se les quitaba el protagonismo en la aprobación, que se atribuía de forma exclusiva a los funcionarios de la Junta; los estudios necesarios para la determinación de la cifra global se realizaban por separado sin ninguna conexión entre ambas representaciones que sólo concurrían en el momento de la toma del acuerdo; la valoración de los índices y la distribución individual seguía el mismo procedimiento que la aprobación de aquéllos. De todo lo dicho se desprende que el sentido de colaboración, trabajo en común para la obtención de un resultado común, no se dio prácticamente en ningún supuesto y lo que se ofreció fue una "cancha" en la que dirimiesen sus diferencias dos grupos enfrentados. La realización de los estudios de forma separada supone una de las mayores incongruencias por parte del sistema establecido. Hubiese sido, suponemos, enriquecedora una experiencia de trabajo en común, con las inevitables tensiones, entre los representantes de la Administración y los de la actividad evaluada. La constatación de los datos de la Administración con la realidad viva del ejercicio de la actividad hubiese aportado resultados más acordes con la realidad que los que se obtuvieron de su aplicación⁶⁰⁸.

⁶⁰⁸ "Basada únicamente en la renuncia al conocimiento de las verdaderas bases imponibles, conformándose con las presuntas", como indica RODRIGUEZ ROBLES, A. : "El nuevo régimen de convenios y estimaciones globales en el sistema tributario español". Rv. de Derecho Financiero, nº 29, 1.958. Al respecto GOTA LOSADA, A. : "Tratado del Impuesto sobre la Renta". Vol. II. Edersa, Madrid, 1.974, dice : "El procedimiento de evaluación global no ha sido capaz hasta el momento de fijar a los contribuyentes más importantes, bases impositivas aproximadas a la realidad de los rendimientos. Las distribuciones individuales presentan serias desviaciones. Esta especial agresividad es una de las principales causas del fracaso del Impuesto General sobre la Renta de las Personas físicas". Implicando una considerable falta de respeto al principio de capacidad contributiva, como ha indicado CORTÉS

El segundo, la diversidad de intereses que en la mayoría de las agrupaciones se encontraban representados. A pesar de la representación por secciones que en principio podía entenderse que resultaba representativa de la totalidad del grupo, la realidad demostró que no era así; los intereses de los que podíamos considerar como grandes dentro de la actividad no coincidían, por muy homogéneas que fuesen éstas con los de los pequeños⁶⁰⁹. De esta forma, las discusiones se hacían interminables en el seno de las propias representaciones al no existir una unanimidad dentro de la propia representación. En muchos casos los acuerdos de las Juntas se convirtieron en una negociación entre el asesor y los representantes de la Administración, debido a la falta de estudios rigurosos y a la imposibilidad de poner de acuerdo a la representación de los contribuyentes agrupados⁶¹⁰.

En definitiva, todos estos condicionantes, “de un régimen del que se esfuman los principios de legalidad⁶¹¹ y de

DOMINGUEZ, M : “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”. Rv. DF y HP, nº 60, 1.965. En el mismo sentido, SAINZ DE BUJANDA, F. : “Hacienda y Derecho”. Vol. V. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1.967, págs. 301 y ss.

⁶⁰⁹ Acerca de los efectos de la tributación por evaluación global en la pequeña y mediana empresa, frente a la gran empresa, ver AGUILLO MONJO, A. : “Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales”, op. cit., págs. 142 y ss.

⁶¹⁰ Se dio la paradoja de que el único componente de la Junta que no tenía voto fuese de hecho el que llevaba la negociación.

⁶¹¹ PÉREZ DE AYALA, J.L. : “La estructura económico financiera interna de nuestro sistema tributario”. Rv. DF y HP, nº 65, 1.966, también señaló que el principio de legalidad resultaba gravemente afectado por los sistemas de estimación global de bases. En el mismo sentido SAINZ DE BUJANDA, F. : “Hacienda y Derecho”. Vol. V. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1.967, pág. 296 y ss. y como director del Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, en “Notas de Derecho Financiero”, op. cit., págs. 150 y 151 ; y FERREIRO LAPATZA, J.J. : “Curs de Dret Financer Espanyol”, op. cit., pág. 171 : “significaba un grave ataque al carácter *ex lege* de

seguridad jurídica⁶¹² desmontados y sustituidos por una red de pactos o convenios o actos jurídicos unilaterales a cuya cerca se atrae al contribuyente como "coadyuvante", pero que hacen pensar en forzadas transacciones o arbitrajes con la Hacienda"⁶¹³, abocaron a estos regímenes al fracaso.

La colaboración social sólo tuvo viabilidad en los primeros años de funcionamiento y sobre todo en lo que respeta a la incorporación de contribuyentes nuevos⁶¹⁴; posteriormente se convirtió en resistencia. Llegamos al convencimiento de que lo que falló fue el ritmo de su desaparición, si éste hubiese sido rápido el juicio actual no sería tan desfavorable.

5.3.- La importancia de la información y los deberes de información tributaria de terceros.

A parte de la colaboración social representada por el régimen de Convenios con agrupaciones de contribuyentes, en la Ley reforma de 26 de diciembre de 1957 se pone de manifiesto la importancia que reviste la información tributaria

la obligación tributaria, carácter impuesto por la necesidad de que todos paguen la cantidad, igual para todos y no sujeta a los avatares y presiones de una negociación, establecida en la ley para los que realicen un determinado hecho imponible".

⁶¹² También CORTÉS DOMINGUEZ, M : "Las estimaciones objetivas, Rv. DF y HP, nº 54, junio, 1.964, critica estos regímenes por cuanto introducen inseguridad jurídica. En el mismo sentido, SAINZ DE BUJANDA, F. : "Hacienda y Derecho". Vol. V. op. cit., págs. 305 y ss. y RAMALLO MASSANET, J. : "Seguridad jurídica, Jurados Tributarios y Recursos de Agravio", op. cit., págs. 101 y ss.

⁶¹³ La crítica es de NAVAS MÜLLER : "Procedimiento de liquidación del impuesto : las evaluaciones globales". Rv. DF y HP, nº 41, 1.961, pág. 718.

⁶¹⁴ Como señala PERULLES, J.M. : "La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del impuesto", op. cit. pág. 95 : "la aplicación de los procedimientos citados no dieron más información que la que supuso aumentar el censo de contribuyentes, que en algunos sectores hemos de reconocer fue espectacular". En el mismo sentido, AGUILO MONJO, A. : "Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales", op. cit., pág. 143.

para la Hacienda Pública y se establecen una serie de deberes de colaboración de carácter individual como instrumento, en el ámbito de la estimación directa, para obtener información con trascendencia tributaria relevante para la gestión de los tributos.

Se pone de relieve, una vez más en nuestra historia tributaria, la importancia que reviste, para la Hacienda Pública, poseer información veraz y actualizada, acerca de los contribuyentes, para la eficacia de la gestión tributaria. En este sentido, las medidas que se adoptan se concretan en el artículo 120 de la Ley de reforma de 1.957, al facultar al Ministro de Hacienda para :

Reorganizar el Registro de Rentas y Patrimonios, con la posibilidad de extenderlo a entidades jurídicas y de integrar en él, las informaciones, datos y antecedentes a que se refiere el artículo quinto de la Ley de 20 de diciembre de 1.952.

Exigir que en las declaraciones y demás documentos que deban presentarse, conste la media filiación del contribuyente, cónyuges e hijos.

Establecer una carpeta fiscal para todos los contribuyentes de Renta, en la que se archiven cuantas informaciones les afecten y sean conocidas por la Administración.

Disponer que cuando el grado de elaboración del Registro de Rentas y Patrimonios lo permita, puedan percibirse en un sólo documento los diversos impuestos que haya de pagar un mismo contribuyente.

En relación a las exacciones percibidas por recibos o patentes, exigirse, como requisito previo al pago de las mismas, la presentación de una declaración por cada uno de aquellos

documentos firmados por los propios interesados, en la que constarán los datos que reglamentariamente se determinen, destinados a comprobar la coincidencia entre los figurados en ellos padrones o matrículas y la realidad.

Con la finalidad de conseguir la información necesaria para la gestión eficaz de los tributos, en el artículo 122 de la Ley de reforma de 1.957 se establece que las Delegaciones de Hacienda y los Ayuntamientos podrán requerir de los funcionarios que tengan a su cargo el Registro Civil, las informaciones que estimen necesarias para comprobar la veracidad de las declaraciones que deban presentarse como requisito previo al pago de una exacción por recibo o patente, siendo sancionados si desatienden el requerimiento.

El artículo 123 de la Ley de reforma de 1.957, al establecer lacónicamente⁶¹⁵: *“Todas las autoridades administrativas y judiciales, interventores delegados de Hacienda, y contribuyentes interesados vendrán obligados a facilitar los datos y el examen de los documentos que interese a la Administración en el ejercicio de sus facultades, salvo de aquéllas actuaciones que por ley tengan expresamente asignadas el carácter de reservadas”*, puede considerarse una mención suficientemente amplia, que constituiría el antecedente inmediato del artículo 111 de la Ley General Tributaria en su redacción de 1.963.

Además, quedaba modificado en virtud del artículo 115 de la Ley de reforma de 1.957, el primer párrafo del artículo 6º de la Ley de Inspección de 20 de diciembre de 1.952, relativo al deber de información del sector privado, en los siguientes términos: *“Al objeto de procurarse la necesaria información para el mejor cumplimiento de su cometido, la Administración,*

⁶¹⁵ Como lo califica, MANTERO SAENZ, A.: En "Procedimiento en la Inspección tributaria", op. cit., 3ª ed., pág. 358.

por medio de los Inspectores del Tributo, podrá actuar cerca de cuantas personas o entidades tengan relación económica con los contribuyentes en condición de cliente o proveedores de materias primas, mercancías o servicios". Siendo sancionada con multas, la resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora y la reincidencia, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria que pueda corresponder.

Se trata del deber de soportar las actuaciones inspectoras de obtención de información tributaria de terceros.

Para que la Administración pueda llevar a cabo estas tareas de comprobación, investigación, inspección y control del cumplimiento de los tributos tendrá acceso a toda clase de oficinas, libros, archivos, registros y protocolos, quedando a salvo de investigación el protocolo notarial.

5.3.1.- Excepciones al deber de información tributaria.

A) El secreto del protocolo notarial.

Como excepción a las amplias facultades con que se dota a la Inspección al objeto de procurarse la necesaria información, para el mejor cumplimiento de su cometido, se establece de forma reiterada en la Ley de reforma de 1.957, el secreto del protocolo notarial.

En efecto, en el artículo 48, segundo párrafo: "*en ningún caso podrá investigarse el Protocolo por razones fiscales*", y en el artículo 92, segundo apartado: "*(...)protocolos: excepto los notariales y los que por disposiciones legales, tengan carácter de reservados*".

Creemos que debemos hacer una precisión respecto al especial interés del legislador por manifestar el carácter reservado de los protocolos notariales frente a la Hacienda Pública en el artículo 48, en relación al Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal, por cuanto en la misma Ley de reforma de 1.957 se somete a los notarios a tributación por el régimen de Evaluaciones globales a efectos de este Impuesto, equiparándolos en la forma de tributar, a los profesionales, en el sentido de que obligatoriamente quedaban sujetos al citado régimen.

Dado que uno de los efectos principales que esta inclusión comporta es la ausencia de posterior investigación por parte de la Inspección de los contribuyentes sometidos a este régimen⁶¹⁶, sorprende la especial intensidad con que se quiere garantizar el secreto del protocolo notarial, a no ser que se quiera dejar a salvo del conocimiento del Ministerio de Hacienda a efectos de los estudios estadísticos que pueda realizar sobre el rendimiento de la actividad notarial.

Garantía que se reitera en el artículo 92 del mismo texto legal, si bien ahora en sede del Impuesto de Derechos reales y de Transmisión de bienes, en el que se tributa de forma individual mediante declaración del sujeto pasivo, y posterior comprobación administrativa, por lo que consideramos coherente su inclusión como excepción a las amplias facultades de investigación y comprobación con que se dota a la Administración tributaria.

⁶¹⁶ En base a la remisión del artículo 58, apartado segundo, relativo a las Evaluaciones globales, al 36 relativo a la prohibición de inspeccionar a los contribuyentes sometidos al régimen de Convenios. Ambos artículos pertenecen a la Ley de reforma de 1.957. Ya nos hemos referido a este punto al tratar del primer efecto que se derivaba de la aplicación de los regímenes fundados en la colaboración social, cual era la disminución de la presión fiscal indirecta, manifestada en la ausencia de inspección, nos remitimos, pues, a lo dicho en aquél apartado.

B) El secreto bancario en la Ley de 1.957.

Esta Ley supone un paso adelante en el proceso de expansión del secreto bancario.

En dos ocasiones se alude al tema del secreto bancario en esta Ley : la primera en el artículo 92 referido, exclusivamente, al Impuesto de Derechos Reales, en el que se regula con cierta amplitud la inspección de este impuesto, para terminar con un inciso final que dice : "*Las cuentas corrientes bancarias continuarán amparadas en su régimen especial vigente*".

Según CERVERA, "el interés del precepto, más que en la reiteración de una prohibición ya existente, reside en la circunstancia de que se trate de un precepto integrante del Impuesto de Derechos Reales, debido a una mala comprensión del propio legislador del origen del artículo 62 de la Ley de reforma tributaria de 1.940"⁶¹⁷. Al respecto, PERULLES⁶¹⁸ ha señalado que en realidad no supone la extensión del secreto bancario al Impuesto de Derechos Reales, "como se ve claramente por lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1.958"⁶¹⁹, sino que parece extender lo

⁶¹⁷ CERVERA TORREJON, F.: "El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario". Op. cit., pág. 56

⁶¹⁸ PERULLES MORENO, J.M. : "El secreto bancario en el ámbito tributario", op. cit., pág. 36.

⁶¹⁹ El artículo 36 de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1.958 establecía : "*Los particulares, Bancos, Asociaciones, Sociedades, Cajas de Ahorro y Monte de Piedad, y cualesquiera otras entidades públicas o privadas, así como los funcionarios del Estado o de la Provincia, del Municipio, Organizaciones Sindicales y Organismos autónomos administrativos, tendrán la obligación de facilitar a la Administración dentro del plazo de quince días, desde el siguiente al requerimiento que al efecto se les haga, notificándoles el fallecimiento de las*

dispuesto por la Ley de 1.940 a la generalidad de los tributos, con la excepción de la mantenida en relación a las transmisiones “mortis causa”. Se trataba, en realidad, de una “contra-excepción para la inmunidad fiscal de las cuentas corrientes acreedoras a la vista referida al impuesto de sucesiones”⁶²⁰ que se consolidaba por el artículo 36 citado, de tal suerte que, a los efectos del impuesto de sucesiones, y concretamente a los fines de integrar en la base imponible del causante los bienes o derechos que pertenecieron al mismo en determinados períodos anteriores a su fallecimiento salvo prueba de la salida de su patrimonio, desaparecería la prohibición de investigar las cuentas bancarias, incluso las acreedoras a la vista.

En segundo lugar, la Ley de 26 de diciembre de 1.957 se refiere al tema de forma indirecta, o sibilina⁶²¹, en el artículo 123, precepto de alcance general, puesto que no se refiere a un tributo determinado, sino a la “gestión de los tributos”⁶²²; dicho artículo establece también en su inciso final y frente a la amplia obligación de colaborar facilitando información por parte de todas las Autoridades administrativas y judiciales, de los Interventores-Delegados de Hacienda y contribuyentes interesados, la excepción solamente de “*aquellas actuaciones que por Ley tengan expresamente asignado el carácter de reservadas*”.

personas de que se trate, cuantos datos les pida acerca del metálico, valores, efectos y bienes de todas clases que constituidos en cuenta o depósito o bajo cualquier otro concepto, figuren a nombre de dicha persona o de su cónyuge, ya individual, ya colectiva o indistintamente con otras personas...”

⁶²⁰ OTERO NOVAS, J.M. : “El secreto bancario. Vigencia y alcance”, op. cit., pág. 758. Esta contra-excepción ya estaba recogida en una Orden ministerial de 16 de diciembre de 1.942 por referencia a la ley del impuesto sucesorio de 29 de marzo de 1.941.

⁶²¹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. : “Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español”, op. cit., pág. 864.

⁶²² Título del Capítulo III en el que está ubicado

6.- LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 28 DE DICIEMBRE DE 1.963.

En la tercera parte de este trabajo, el objeto de nuestro estudio se centrará en los deberes de información tributaria de terceros, y en ella nos referiremos a la redacción original de la Ley General Tributaria de 1.963. En este momento de la evolución histórica creemos que debemos puntualizar los tipos de colaboración que su articulado comprendía y la fisonomía que los mismos presentaban. Sobretudo en relación a la, posteriormente desaparecida, colaboración social.

En efecto, creemos más oportuno tratar en este momento la colaboración social manifestada a través de las agrupaciones de contribuyentes en los regímenes de Evaluaciones globales y Convenios, en los términos que le dio la redacción original de 1.963, precisamente por este motivo, el de su desaparición con anterioridad a la Ley 10/85. En la tercera parte de este trabajo nos centraremos en el análisis de los deberes de colaboración de carácter individual de proporcionar información tributaria por parte de terceros. Por otra parte, ya hemos señalado en la parte primera de este estudio, el distinto carácter que se ha otorgado a la colaboración social en el reformado artículo 96, por parte de la Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, dejando incomprensiblemente intactos, aunque vacíos de contenido, a los artículos 97 a 100.

6.1.- La colaboración social.

El Preámbulo de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, tras referirse a la larga tradición española de colaboración *corporativa*, refiriéndose seguramente a las intervenciones de las Juntas Periciales y Juntas Gremiales en la distribución de la Contribución Territorial y de la Contribución

Industrial a partir de la Reforma de Mon-Santillán, dedica cinco artículos a regular la colaboración social instaurada en 1.957.

La Ley General Tributaria consolida en los artículos 96 a 100, ambos inclusive, dentro del Capítulo II, del Título III, la denominada colaboración social de los contribuyentes en la gestión tributaria, considerada como fundamento de los procedimientos de estimación objetiva global (a los que dedica los artículos 47 y 49).

La regulación básica que establece la Ley General Tributaria en punto a la colaboración social consiste en señalar que la misma se llevará a cabo por medio de Entidades o grupos de contribuyentes encuadrados en la Organización Sindical o en los Colegios profesionales, prestándose especialmente en el régimen de estimación objetiva de las bases tributarias y en la actividad administrativa de distribución individual de bases y cuotas, remitiéndonos, en cuanto a la forma y a los límites, a las normas reglamentarias de cada tributo.

El cumplimiento de estas funciones queda encomendado a las Juntas y Comisiones de composición mixta de funcionarios y contribuyentes, dejando en manos de la Ley propia de cada tributo la regulación de las actuaciones, constitución y competencia de estos órganos. Pero configurándolos como órganos de la Administración⁶²³. Entendemos que con esta previsión, la norma codificadora venía a zanjar la discusión doctrinal⁶²⁴ acerca de la naturaleza jurídica contractual o

⁶²³ En virtud del artículo 97.2 de la Ley General Tributaria, quedando por lo tanto, expresamente sometidas al régimen orgánico establecido por la Ley de Procedimiento Administrativo.

⁶²⁴ Respecto a la naturaleza jurídica de las Evaluaciones globales y de los Convenios, ver PERULLES MORENO, J. M. : "La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del Impuesto", op. cit., págs. 109 a 142. ; MORENO TORRES, J.L. : "Los Convenios y Evaluaciones globales como negocio jurídico administrativo". VIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, págs. 16 y

administrativa de los acuerdos de las Juntas y Comisiones, puesto que al conferirles el carácter de órganos administrativos, consecuentemente sus acuerdos deberían ser considerados actos administrativos.

La elección de los representantes de los contribuyentes en el seno de cada grupo de contribuyentes o Colegio profesional, deberá ser realizada por la respectiva Asamblea o Junta de Gobierno, estableciéndose expresamente las circunstancias que excluyen la posibilidad de ser elegido representante, que básicamente tienen en cuenta la condición de deudor de la Hacienda Pública, haber cometido infracciones de contrabando, y ser declarado en quiebra, concurso, o interdicción civil.

Además, determina los derechos y deberes de los representantes de los contribuyentes, entre los que destaca el deber de guardar secreto profesional en los mismos términos

ss.; GARCÍA-TREVIJANO FOS, J.A.: "Las Evaluaciones globales y la jurisprudencia del Tribunal Supremo". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 46, págs. 494 y ss.; CORTÉS DOMINGUEZ, M.: "Las estimaciones objetivas". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 54, págs. 444 y ss.; SAINZ DE BUJANDA, F.: "El nacimiento de la obligación tributaria". Rv. DF y HP, nº 59, págs. 558 y ss.; NAVAS MÜLLER, J. M^a.: "Procedimientos de liquidación del impuesto: las evaluaciones globales". Rv. DF y HP, nº 41, págs. 699 a 702; BANACLOCHE PÉREZ, J.: "La nueva orden reguladora de los Convenios fiscales con agrupaciones de contribuyentes". Hacienda Pública Española, nº 21, págs. 178 y 179. Del mismo autor: "Las estimaciones objetivas: la primera reforma urgente". Rv. DF y HP, nº 135, págs. 785 y ss. y "Prestaciones patrimoniales impuestas". Crónica Tributaria, nº 16, 1.976; GOTA LOSADA, A.: "Tratado del Impuesto sobre la Renta". Vol. II. Edersa, Madrid, 1.974; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., pág. 170.; ALBIÑANA, C.: "Sistema fiscal en España". Bib. Guadiana Universitaria, Madrid, 1.974; PALAO TABOADA, C.: "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión". Estudio preliminar al vol. III de la obra "Principios de Derecho Tributaria" de BERLIRI, Edersa, Madrid, 1.974. De cuyo estudio parece que la balanza se inclina hacia la consideración de acto administrativo, si bien con ciertos matices.

que los funcionarios de la Administración tributaria. De lo cual parece desprenderse que al ser considerados órgano de la Administración tienen los mismos deberes que los funcionarios, y por lo tanto puede exigírseles que guarden el correspondiente sigilo.

Y, finalmente, considera que para la toma de acuerdos deberán coincidir los representantes de los contribuyentes y los vocales funcionarios en votaciones separadas, siendo necesario que en cada una de ellas se consiga la mayoría reglamentaria de los asistentes de cada clase. Pudiendo recurrirse por parte de la minoría en desacuerdo, ante el Jurado tributario.

De esta forma adquiere carta de naturaleza la colaboración social que, en 1.957, se había introducido con carácter transitorio, en nuestro Ordenamiento jurídico tributario. Colaboración social pensada única y exclusivamente para las estimaciones objetivas de carácter global, sin que pudiera llevarse a cabo en el ámbito de la estimación directa e individual de bases imponibles para el que se reservaba otra forma de colaboración de carácter individual que podía recaer en el propio sujeto pasivo mediante el deber de presentar la declaración tributaria, o bien sobre terceros a través de los deberes de información de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria.

6.2.- Los deberes de información tributaria de terceros. Remisión.

La Ley General Tributaria en su redacción original de 1963 siguió la misma línea que la Ley de 27 de diciembre de 1957, de Reforma Tributaria y de Presupuestos, al establecer los deberes de información tributaria de terceros.

Remitimos en este punto, a la tercera parte de este trabajo que dedicamos al estudio en profundidad de los mismos, por cuanto en ella abordamos los aspectos más relevantes de estos deberes analizando y comparando, las tres redacciones de la Ley General Tributaria, que han ido configurando progresivamente el enorme peso específico que en nuestros días, sin duda, tienen.

A) El secreto bancario.

Sin embargo, consideramos que debemos referirnos, aunque sea brevemente, a la regulación del secreto bancario en la LGT, para seguir el hilo de su evolución histórica, dado el cambio de rumbo que su regulación experimenta a partir de 1.977, y sin perjuicio de cuanto se dirá en relación al mismo tras la aprobación de la Constitución, en la tercera parte de este trabajo.

La Ley General Tributaria no aborda expresamente el tema del secreto bancario; el artículo 111 establece un deber muy amplio de colaborar con la Administración en la exacción de los tributos, y le señala unas excepciones entre las que cabe entender comprendidas las que afectan a las cuentas corrientes bancarias, en la letra c) : *"Las personas o entidades en cuanto a los actos y operaciones que por Ley estén exceptuados de investigación tributaria"*⁶²⁵.

La doctrina consideró que el secreto bancario no podía incluirse dentro del denominado secreto profesional, sino que se fundamentaba en el reconocimiento legal del mismo. En este sentido se considera que la Ley General Tributaria "no varía el contorno del problema y el secreto bancario seguirá siendo

⁶²⁵ CERVERA TORREJON, F.: " El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario". Op. cit., págs. 56 y 57.

oponible o no a la actuación administrativa según entendamos el significado de la Ley de 1.940 y la de la Inspección de 1.952”
626

7.- REFORMA TRIBUTARIA DE 1.964.

7.1.- La colaboración social en la Reforma de 1.964.

La Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1.964 plantea una variación en profundidad del sistema tributario, por ello sorprende la continuidad del régimen de estimación objetiva global basado en la colaboración social, que parecía haberse instaurado en 1.957 con carácter de interinidad. Las normas de la propia Ley, así como las de los Textos refundidos que la desarrollan consolidan estos procedimientos y les dan la estabilidad que, desde la aparición de la Ley General Tributaria, parecían haber adquirido. Podemos decir que a partir de la Ley de 11 de junio de 1.964 se produce su revalidación y ampliación.

Por otra parte, la Ley de 11 de junio de 1.964, marca el abandono de la línea evolutiva iniciada con escasa fortuna en 1.932, y adopta de forma clara y rotunda la estrategia contenida en el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926, que es exhumado subrepticamente por los reformadores de la década de los años sesenta. En efecto, desde las normas de valoración de rendimientos, en su inmensa mayoría, a través de Juntas mixtas de contribuyentes y funcionarios hasta la muy relativa homogeneización de tipos de la imposición de producto, pero sobre todo el establecimiento de una estructura impositiva muy próxima a la cédular del Proyecto de 1.926 (con la variante de considerar la imposición de producto como “a

⁶²⁶ Entre los que podemos citar a PERULLES MORENO, J.M. : “El secreto bancario en el ámbito tributario”, op. cit., pág. 37.

cuenta” de la personal), parecen avalar la hipótesis de que este último fue tenido en consideración por los reformadores de 1.964⁶²⁷.

En base a la Ley de 11 de junio de 1.964 se estructura la imposición directa en dos tributos principales: el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas con verdadera autonomía estructural y el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, subordinado a los impuestos “a cuenta” en aspectos tan esenciales como su objeto imponible y la determinación de la renta imponible.

Debido a que la estructura del sistema tributario queda afectada por el régimen de exacción que se aplica, en relación a los procedimientos que se enmarcan en la llamada colaboración social, entiende ALBIÑANA que, por las exigencias de la racionalidad que a lo largo del texto de la Ley de 1.964 se propone atender, “trató de “tecnificar” los referidos regímenes de colaboración social de los contribuyentes, con lo que complicó extraordinariamente unos procedimientos que no tienen otra defensa que la de su simplicidad, derivada, a su vez, de su propio arbitrio”⁶²⁸.

⁶²⁷ LAGARES CALVO, M. J.: “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1.926”, op. cit., pág. 204.

⁶²⁸ ALBIÑANA, C.: “Apariencia y realidad del sistema tributario español”. Rv. de Economía Política, nº 66, 1.974, págs. 16 y 17. Añadiendo que la “instauración de medidas de personalización y el ensanchamiento de los estímulos tributarios aún mixtificaron más tales regímenes perturbando una aplicación sencilla y elemental como a ellos conviene”, y concluye afirmando: “a) Los regímenes de colaboración social de los contribuyentes, no obstante su naturaleza procedimental, afectan considerablemente a la propia estructura del sistema tributario, b) La subsistencia de los referidos regímenes de colaboración social de los contribuyentes sólo puede postularse en aras a un funcionamiento expeditivo, ágil, casi arbitrario, pero no pretendiendo injertarles una técnica que les es extraña. c) Sólo para cifrar ingresos “a cuenta” en el Tesoro o para determinar bases imponibles de empresas individuales de modesta dimensión, pueden justificarse los repetidos regímenes de exacción global tanto desde la vertiente material, como desde el ángulo de la eficacia funcional; y d) No podrá

A) La colaboración social y el régimen de Convenios con agrupaciones de contribuyentes.

Respecto a la colaboración social mediante el Régimen de Convenios, lo más significativo de la reforma de 1.964, es su aplicación al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas⁶²⁹, al Impuesto sobre el Lujo, al Impuesto especial sobre bebidas refrescantes y a la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

Como hemos puesto de manifiesto al analizar el régimen de Convenios en comparación al régimen de Evaluaciones globales establecido en 1.957, el procedimiento básico es el establecido en la Orden de 3 de mayo de 1.966, que tras la aprobación del Reglamento del IGTE, se sustituyó por la de 28 de julio de 1.972, mejorando el procedimiento en cuanto a la actuación de la Comisión Mixta y clarificando algunas dudas que el sistema anterior había planteado en relación al procedimiento para la solicitud del Convenio.

B) La colaboración social y el régimen de Evaluaciones globales.

El Impuesto General sobre la Renta de las personas físicas⁶³⁰ se configura como un impuesto⁶³¹ cuya cuota queda

lograrse un funcionamiento aceptable - nunca óptimo - de un sistema tributario, si su ordenamiento pretende simultanear la aplicación de medidas (sustantivas) de "individualización" tributaria y la exacción de los respectivos impuestos según los regímenes que vienen llamándose "globales".

⁶²⁹ Artículo 190.2 de la Ley de 11 de junio de 1.964.

⁶³⁰ La misma estructura se sigue en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades.

⁶³¹ Ver CASARES CORDOBA, E. y EIROA VILLARNOVO, F.J. : "La imposición sobre la Renta de las Personas Físicas en España", op. cit., págs. 172 y ss.

integrada por los distintos impuestos de producto⁶³² que se transforman en impuestos a cuenta de la misma⁶³³, y que están fuertemente marcados por la colaboración social, al ser determinados estos impuestos de producto, en su mayoría, por estimaciones presuntivas en régimen de evaluación global.

B.1) La colaboración social en los impuestos a cuenta del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

B.1.1) La Ley de 1.964 aplica el régimen de colaboración social a la Contribución Territorial Urbana, en la que si bien se aprueban⁶³⁴ los índices de valoración del suelo y de las construcciones y los de corrección⁶³⁵ a través de unas

⁶³² Que subsistirán hasta su total derogación por la Disposición Final Segunda, de la Ley 44/78, de 8 de septiembre, que aprueba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De suerte que desde el 1 de enero de 1979 la imposición de producto, que constituyó durante tanto tiempo una parte fundamental de la tributación directa, resulta en el plano formal o normativo, definitivamente eliminada en nuestro sistema fiscal estatal. Los rendimientos gravados por los impuestos tradicionalmente denominados "nuevos", es decir, sobre las rentas del trabajo y del capital, pasan a integrarse en el Impuesto personal sobre la Renta, mientras que los impuestos de productos, "antiguos", esto es, los que gravaban los rendimientos de fincas urbanas, rústicas y explotaciones industriales, son cedidos a las Haciendas Locales. La distinción mencionada de los impuestos de producto tiene por base su aparición histórica.

⁶³³ Acerca de la transformación de los impuestos de producto en impuestos a cuenta, operada por la Ley de 11 de junio de 1.964, ver CASADO OLLERO, G.: "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta". Civitas, REDF, n° 21, 1.979, págs. 55 y ss., en especial, 59 y ss. Acerca de la división de los impuestos de producto en reales y personales: FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curs de Dret Financer Espanyol", op. cit., págs. 173 y ss.

⁶³⁴ De acuerdo con el artículo 100 de la Ley General Tributaria.

⁶³⁵ El valor básico del suelo por polígonos, así como el de las construcciones, según sus tipos y los índices de valoración y corrección son fijados por la Administración, la cual propondrá que sean aprobados a la Junta mixta.

Para la gestión de los impuestos que tributan en régimen de estimación directa, la Administración tributaria no está provista de datos y estudios económicos que permitan una cierta verificación de las contabilidades y declaraciones tributarias en general, en definitiva, no se encuentra todavía preparada.

En este sentido, se crea el Censo de Identificación Fiscal, de personas físicas y jurídicas, tanto españolas, como extranjeras residentes en España, Corporaciones locales, y Organismos Autónomos, a través de una Resolución de la Subsecretaría de Hacienda de 28 de junio de 1.965⁶⁵⁸.

A) El secreto bancario en la Reforma de 1.964 y hasta la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1.977.

Al crearse el impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, entre las prestaciones de servicios sometidas al Impuesto figuraron las operaciones y servicios prestados por establecimientos de crédito; de nuevo el legislador tuvo presente la vigencia del artículo 62 de la Ley Larraz⁶⁵⁹. En los siguientes términos se expresa el artículo 196, 1, b) de la Ley 11 de junio de 1.964:

“En las operaciones de depósito irregular, en cuenta corriente en sus diversas formas, en cuentas de

esperanzadamente la reciente constitución del Servicio de Coordinación Económica para la Aplicación de los Tributos”.

⁶⁵⁸ Acerca de las medidas posteriores que se adoptaron en relación a la identificación de las personas físicas y jurídicas, mediante el Código de identificación fiscal de las personas jurídicas y la declaración del domicilio de las personas físicas, entre otros, ver MANTERO SAENZ, A.: “Crisis de identidad y Fisco”, Rv. DF y HP, núms. 124-125, 1.976, págs. 707 y ss.

⁶⁵⁹ CERVERA TORREJON, F.: “El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario”. Op. cit., pág. 57.

*ahorro a la vista y a plazos, en los servicios de cobro por caja y, en general, en todas las operaciones realizadas y servicios prestados por las entidades a que este número se refiere (...) se gravarán tomando como base los saldos medios globales manifestados por los resúmenes (...) bancarios (...) de las respectivas cuentas acreedoras, respetándose en todo caso lo establecido en el artículo 62 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1.940”.*⁶⁶⁰

Como afirma CERVERA, una vez más, el “santo temor al secreto bancario ha extrapolado indebidamente el alcance del artículo 62 de la Ley de 1.940 haciéndolo extensible al nuevo Impuesto creado en 1.964 en el ámbito de la imposición indirecta”⁶⁶¹.

Posteriormente⁶⁶², el Texto Refundido de 29 de diciembre de 1.966, del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas,

⁶⁶⁰ Este artículo 196,1,b) de la Ley de 11 de junio de 1.964 pasó a constituir el artículo 24,D) (“Operaciones de depósito irregular y otras”) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas (aprobado por Decreto 3.314/1.966, de 29 de diciembre).

⁶⁶¹ CERVERA TORREJON, F.: “El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario”. Op. cit., pág. 57.

⁶⁶² Acerca de estas normas, nos remitimos “in extenso” a PERULLES MORENO, J.M.: “El secreto bancario en el ámbito tributario”, op. cit., págs. 37 y 38; CAZORLA PRIETO, L.M.: “Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”. Op. cit., pág. 541; LUIS DIAZ MONASTERIO, F.: “El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias”, op. cit., pág. 123; CERVERA TORREJON, F.: “La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes”, op. cit., pág. 250; “El secreto bancario desde la perspectiva del Derecho Tributario”, op. cit., pág. 57; “El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de reforma fiscal (un comentario de urgencia), op. cit., págs. 584 y 585; BASANTA DE LA PEÑA, J.: “La Banca y los deberes de información tributaria”, op. cit., pág. 201; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español”, op. cit., pág. 866.

amplía el contenido del secreto bancario, sin hacer ya referencia a la Ley Larraz, *“están exentas de cualquier especie de investigación administrativa las cuentas corrientes acreedoras a la vista de los clientes que se lleven por Bancos, banqueros o Cajas de Ahorro”*. Por tanto, el secreto bancario se aplica al IGTE, sin remisión a la Ley de 1.940.

El Texto refundido de 6 de abril de 1.967 sobre los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siguiendo la tradición de los impuestos sobre Derechos Reales, levanta el secreto bancario para las transmisiones *“mortis causa”*. Los artículos 142 y 147 establecen los deberes de colaboración de todo tipo de personas y entidades, incluidas las financieras, en la presentación de documentos requeridos y en la posibilidad de comprobación administrativa de éstos.

Finalmente, la última norma que con anterioridad a la Ley de Medidas Urgentes, hacía mención al secreto bancario, fue el Decreto-ley de 7 de abril de 1.976, que permitía a la Administración financiera determinadas facultades de comprobación respecto a las preceptivas declaraciones de intereses sobre las rentas de capital formuladas por las entidades de crédito, manteniendo, sin embargo, *“la prohibición de investigar las cuentas corrientes acreedoras a la vista en los términos previstos en el artículo 62 de la Ley de 16 de diciembre de 1.940”*, según el tenor de su artículo 7, apartado 4º. En este precepto hay que entender, al igual que en los casos anteriores, que el legislador se está refiriendo al artículo 62 de la Ley de 1.940 con el alcance que le dio la Ley de 20 de diciembre de 1.952 y 26 de diciembre de 1.957. De otro modo no tendría sentido el artículo 7.4 del citado Decreto-ley. Por tanto aquí no se está extendiendo la prohibición de investigar al Impuesto sobre las Rentas del Capital, al *“sujetar”* este Decreto-

ley a este Impuesto los intereses de operaciones pasivas bancarias⁶⁶³.

8.- LEY DE MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL, 50/1.977, DE 14 DE NOVIEMBRE.

8.1.- Introducción.

Como señala SOTO GUINDA⁶⁶⁴, las deficiencias del sistema tributario español en el injusto reparto de la carga fiscal, puestas de manifiesto por la doctrina, organismos y estamentos de nuestro país, encontraron eco y apoyo en los representantes parlamentarios de la sociedad española desde los inicios de la transición política hacia la democracia, tanto por razones de equidad social como por motivaciones de exigencias mínimas para remontar la crisis económica.

En este contexto, los objetivos que se perseguían con la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal estaban encaminados a superar el marco institucional anterior y asentar piezas tributarias imprescindibles, para ello se adoptan varios tipos de medidas⁶⁶⁵, unas que pretenden crear una nueva infraestructura y reforzar el clima de responsabilidad tributaria⁶⁶⁶, entre las que nos interesa destacar la ampliación y refuerzo de los medios de la Administración tributaria a través

⁶⁶³ Ver MARTÍN QUERALT, J. : "Gravamen sobre los intereses de los depósitos bancarios : su evolución histórica. Crítica". *Crónica Tributaria*, n.º 15, págs. 93 y ss ; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. : "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español", op. cit., págs. 865 y 866.

⁶⁶⁴ "Situación actual y perspectivas de la reforma tributaria". *Crónica Tributaria*, n.º 34, págs. 116 y 117.

⁶⁶⁵ Con carácter general, las medidas adoptadas por esta Ley son abordadas por LASARTE ALVAREZ, J., en : "Balance de una reforma". *Civitas, REDF*, núms. 15-16, págs. 888 y ss.

⁶⁶⁶ SOTO GUINDA, J. : "Situación actual y perspectivas de la reforma tributaria", op. cit., pág. 118.

de autorizar la investigación de las cuentas bancarias, con las debidas garantías para la seguridad jurídica. Y otras medidas que, en el marco de la reforma institucional, se dirigen a perfeccionar el sistema de determinación de la base imponible, generalizando el método directo frente a los objetivos, en detrimento sobretodo de los objetivos globales, que habían caracterizado el sistema anterior.

8.2.- Los deberes de colaboración de las Entidades bancarias y crediticias.

8.2.1.- Introducción.

La Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, primera ley que aprueban las Cortes democráticas, contempla las obligaciones de información de Entidades bancarias, en cuanto a números de cuentas y depósitos de valores mobiliarios de sus clientes, además de la regulación de la investigación de cuentas corrientes, y lo más importante, la supresión del llamado "secreto bancario", en este sentido constituye "el jalón a partir del cual cambia la perspectiva para abordar las relaciones entre secreto bancario y Derecho Fiscal"⁶⁶⁷.

De tal forma que pueden distinguirse dos etapas en el estudio del secreto bancario. La primera circunscrita al período iniciado por la Ley Larraz de 1.940 concluiría con la aprobación de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal y concretamente con su entrada en vigor el día 17 de noviembre de 1.977⁶⁶⁸. Etapa en la que se produce una expansión del

⁶⁶⁷ Como señala NOGUEROL PEIRÓ, N.: "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional", op. cit., pág. 569.

⁶⁶⁸ Como ha apuntado CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español", op. cit., pág. 868, "la fecha de 17 de noviembre de 1.977, desde el punto de vista de la comprobación, tiene una gran trascendencia jurídica. Marca, precisamente, el límite de los regímenes jurídicos que han existido en relación con el deber de

ámbito de aplicación del secreto bancario, como hemos puesto de manifiesto, en base a la cual la Inspección no podía investigar las cuentas bancarias. Iniciándose, la segunda, a partir de esta última fecha citada, y con un contenido de signo contrario a la anterior por la supresión del secreto bancario, y consiguientemente facultando a la Inspección de los Tributos para investigar los saldos y movimientos de las cuentas y demás operaciones bancarias.

Esta supresión⁶⁶⁹ adquiere un significado especial cuando la información a proporcionar por los bancos no es

colaboración de las entidades de crédito: lo anterior al 17 de noviembre constituye un límite material a las facultades de la Inspección de los Tributos, como consecuencia de estar exceptuada del deber de colaboración; y lo posterior al 17 de noviembre, inclusive, sí se puede comprobar.”

⁶⁶⁹ Que acapara la atención de la mayoría de la doctrina, como lo demuestra la enorme cantidad de bibliografía existente sobre el tema: entre otros,; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria”. Civitas, REDF, núms. 15-16, 1.977 y “Los orígenes de la tributación bancaria en España”. En “Estudios sobre tributarios bancaria”, op. cit., pág.; AQUILUÉ ORTIZ, J.: “La colaboración social en la gestión tributaria”. En “Estudios de Derecho Tributario”. Vol. II. I.E.F., Madrid, 1.979, págs. 1.202 y ss.; ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: “Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria”. Gaceta Fiscal, nº 14, 1.977; CAZORLA PRIETO, L.M^a. “El secreto bancario”, op. cit., págs. 165 y ss. y “Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, en “Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”. I.E.F., Vol. I, 1.977, págs. 535 y ss. “El proyecto de ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en las Cortes”. Crónica Tributaria, nº 23; “La discusión del proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en el Pleno del Congreso de los Diputados y en el Pleno del Senado”. Crónica Tributaria, nº 24, 1.978; “Un supuesto especial de levantamiento del secreto bancario”. Rv. DF y HP, nº 139, 1.979, págs. 169 y ss.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español”, op. cit., págs. 866 y ss.; BASANTA DE LA PEÑA, J.: “La Banca y los deberes de información tributaria”. op. cit., págs. 201 y ss. y “En torno al secreto bancario”, op. cit., págs. 768 y ss.; CASTROMIL LÓPEZ, F.: “El secreto bancario”. I.E.F., Madrid, 1.978.; CERVERA TORREJÓN, F.: “El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. (Un comentario de urgencia)”, op. cit.,

págs. 592 y ss. ; y "La colaboración en la gestión tributaria : la investigación de las cuentas corrientes", op. cit., págs. 251 y ss. ; CRUZ AMORÓS, M. : "Colaboración de las entidades financieras en la gestión tributaria". Rv. DF y HP, nº 137, 1.978 ; DÍAZ ARIAS, J.M. : "Análisis de la controversia suscitada en la investigación de las cuentas corrientes : una opinión a favor del contribuyente". Rv. Gaceta Fiscal, nº 6, 1.983 ; ECHENIQUE GORDILLO, R. : "El secreto bancario y la Administración tributaria : sus consecuencias jurídicas". En "Estudios de Derecho Tributario", Vol. II, I.E.F., Madrid, 1.979, págs. 1.225 y ss. ; FALCÓN TELLA, R. : "El levantamiento del secreto bancario frente a la Administración tributaria". Rv. La Ley, nº 824, 1.983 ; FERNÁNDEZ CUEVAS, A. : "Nota breve sobre el llamado secreto bancario y el derecho a la intimidad". Rv. Crónica Tributaria, nº 34, 1.980 ; GARCÍA-ROMEU FLETA, J.E. : "Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria", op. cit., págs. 522 y ss. ; GUIO MONTERO, F. : "El contribuyente ante la Inspección de Hacienda". 3ª Ed. Lex Nova, Valladolid, 1.991, págs. 257 y ss. y 4ª ed. de la misma editorial, 1.996, págs. 370 y ss. ; JACOBO Y BURGUILLO, J.Mª. : "La información tributaria en España". Ministerio de Economía y Hacienda. Centro de Publicaciones. Madrid, 1.987, págs. 188 y ss. ; LEJEUNE VALCÁRCEL, E. : "La discusión parlamentaria de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", Rv. DF y HP, nº. 135, págs. 670 y ss. ; LÓPEZ MARTINEZ, J. : "Los deberes de información tributaria". I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1.992, pág. 133. ; LUIS DIAZ-MONASTERIO GUREN, F. : "El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias", op. cit., págs. 123 y ss. ; MANTERO SAENZ, A. y CUESTA RODRIGUEZ, M. : "Procedimiento en la Inspección tributaria". 4a. Ed. EDERSA, Madrid, 1.990, págs. 482 y ss. ; MARTÍN QUERALT, J. : "Gravamen sobre los intereses de los depósitos bancarios : su evolución histórica. Crítica". Crónica Tributaria, nº 15 ; MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. : "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Ed. Tecnos, Madrid, 1.990, pág. 425 ; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J. : "El deber de colaboración de los bancos y el secreto bancario". Rv. DF y HP, nº 134, 1.978 ; MUÑOZ BAÑOS, C. : "Los depósitos bancarios y los certificados de depósito : su evolución desde el proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal hasta el Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto". Crónica Tributaria, nº 25, 1.978, págs. 71 y ss. ; NOGUEROLLES PEIRO, N. : "La intimidad económica..." op. cit., págs. 569 y 570 ; OTERO NOVAS, J.M. : "El secreto bancario. Vigencia y alcance". op. cit., págs. 726 y ss. ; PERULLES MORENO, J. M. : "El secreto bancario en el ámbito tributario", op. cit., págs. 40 y ss. ; RUIZ GARCÍA, J.R. : "Secreto bancario y Hacienda Pública." op. cit., págs. 23 y ss. y "El deber de colaboración de las entidades bancarias y crediticias en el ordenamiento jurídico español". inédito, Zaragoza, 1.986. ; SÁNCHEZ GUILARTE, J. : "El secreto bancario y el deber de colaboración con la Administración tributaria". Rv. Derecho Bancario y Bursátil, nº 21, 1.986. ; SANZ GADEA, E. : "Siete notas

simplemente la de suministro de datos en cumplimiento de un mandato legal de carácter general, sino que requiere el examen individualizado de las cuentas de un determinado sujeto y de los movimientos de las mismas, por eso la ley exige en estos casos unas peculiaridades procedimentales, como es la autorización del Director general de Inspección o del Delegado de Hacienda para que el inspector actuario pueda investigar los movimientos de cuentas⁶⁷⁰.

La Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal ha modificado la situación anterior a su aprobación, de dos formas: primero, "removiendo los obstáculos del ordenamiento positivo para posibilitar la investigación de las cuentas bancarias; segundo, estableciendo un procedimiento administrativo específico a través del cual se produce el levantamiento del secreto bancario a efectos fiscales"⁶⁷¹.

Ha introducido en nuestro ordenamiento tributario la minuciosa regulación del tema de la investigación de cuentas bancarias en sus artículos 41 a 45, ambos inclusive⁶⁷². No se ha limitado la Ley a sentar el principio de colaboración de los establecimientos de crédito, sino que se ha querido establecer una regulación detallada de los términos en que debe hacerse efectiva dicha colaboración⁶⁷³. Ahora bien, no se ha utilizado la

sobre fiscalidad de la banca". Rv. Gaceta Fiscal, n.º19, 1.985.; SIMÓN ACOSTA, E.: "Comentario general de bibliografía sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal". Civitas, REDF, núms. 15-16, 1.977; VERGARA BLANCO, A.: "Sobre el fundamento del secreto bancario", Rv. DF y HP, n.º 194, 1.988.

⁶⁷⁰ PEREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Ed. Civitas. Madrid, 1.991. Págs. 240 y 241.

⁶⁷¹ NOGUEROLAS PEIRÓ, N.: "La intimidad económica..." op. cit., pág. 570.

⁶⁷² Debemos señalar que estos artículos citados fueron desarrollados por la Orden 14 de enero de 1.978.

⁶⁷³ CERVERA TORREJON, F.: "El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. (Un comentario de urgencia). En Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. I.E.F., Madrid, 1.977, Vol. I. Págs. 592, 595 y ss.

vía directa, es decir, imponer un deber a los contribuyentes titulares de las cuentas investigadas, sino que "se ha empleado la vía indirecta, situando el levantamiento del secreto bancario en el marco de los deberes de colaboración con la Administración tributaria por parte de un tercero"⁶⁷⁴. Por otra parte, no se procede a dar un contenido específico y concreto al deber de colaborar, sino que "sencillamente se reviste a la Administración de unas facultades de investigación que, hasta ese momento, no tenía reconocidas"⁶⁷⁵.

La intención del legislador es terminar con el estado de cosas existente en esta materia con anterioridad a la Ley, y para ello regula el secreto bancario en su vertiente tributaria en relación con la colaboración y ligado a la intención última de mejorar el clima de la relación existente entre los sujetos de la obligación tributaria⁶⁷⁶. Aunque este clima en realidad empeoró a la vista de las críticas y voces de alarma que se pronunciaron a partir de su aprobación.

8.2.2.- Régimen jurídico de los deberes de colaboración de las entidades bancarias.

Vamos a centrarnos en el estudio del régimen jurídico de la colaboración de las entidades bancarias establecido en la Ley 50/1977.

Los artículos 41 y 42 revisten indudable importancia, el primero, porque a través del deber de colaboración impuesto en el mismo, tiene lugar el levantamiento del secreto bancario; el

⁶⁷⁴ NOGUEROLES PEIRÓ, N.: "La intimidad económica..." op. cit., pág. 570.

⁶⁷⁵ Como señala ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: "Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria", op. cit., pág. 96.

⁶⁷⁶ PERULLES MORENO, J.M.: "El secreto bancario en el ámbito tributario". Op. cit., pág. 40.

segundo, porque establece el cauce procesal a través del cual se verifica la derogación del secreto bancario frente a la Administración Tributaria⁶⁷⁷.

A) El deber de colaboración y las entidades de crédito.

A.1) Ámbito subjetivo.

El artículo 41 de esta Ley, se refiere al ámbito subjetivo del deber de colaboración, que recae en las entidades de crédito, sujetándolas al deber de colaboración que establece el artículo 111 de la Ley General Tributaria⁶⁷⁸. Este artículo 41 resituó el deber de colaboración contenido en el entonces vigente, art. 111 LGT cuya redacción databa de 1.963, ofreciéndonos una nueva lectura, en virtud de la cual "no podía utilizarse de cobertura legal ningún apartado del art. 111 para impedir la investigación de las cuentas bancarias"⁶⁷⁹, es decir, el apartado c) del 111 dejaba de ser de aplicación al no existir una ley que impidiese la investigación de las cuentas bancarias. Y tampoco era posible ampararse en la letra b) del mismo artículo⁶⁸⁰.

La intención del legislador parece haber sido la de integrar sin más a las entidades de crédito en el deber de

⁶⁷⁷ En este sentido, NOGUEROLES PEIRÓ, N.: "La intimidad económica...", op cit., pág. 571.

⁶⁷⁸ Artículo 41: "*Quedan plenamente sujetos al deber de colaboración a que se refiere el apartado 1º del artículo 111 de la Ley General Tributaria 230/1.963, de 28 de diciembre, los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, sin que puedan exonerarse de dicha obligación al amparo de lo dispuesto en los párrafos b) y c) del apartado 2º del citado artículo, en el artículo 49 del Código o en cualquier otra disposición*".

⁶⁷⁹ NOGUEROLES PEIRÓ, N.: "La intimidad económica..." op. cit., pág. 570.

⁶⁸⁰ ARSUAGA NAVASQÜES, J.J.: "Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria". Op. cit., pág. 96.

colaboración suprimiendo la excepción del apartado 2 del artículo 111 de la Ley General Tributaria. Pero si realmente hubiese sido ésta su intención bastaría que hubiese derogado la excepción legal del apartado c) y hubiese declarado que no era aplicable el carácter profesional para estas entidades del apartado b). Lo que persigue el legislador es derogar el secreto bancario a efectos fiscales, pero conservando ciertas especialidades con respecto a la investigación de las operaciones bancarias⁶⁸¹. De todas formas, y como veremos más adelante en este trabajo, la situación se aclarará a partir de la Ley 10/85, al reformar el art. 111 LGT e introducir, en su apartado tercero, la siguiente frase: *“El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario”*.

La importancia del secreto bancario y de su levantamiento se debe a que convergen diversos intereses. Por una parte, podemos citar el interés del Estado en la obtención de la verdad fiscal, pudiendo ser el secreto bancario un obstáculo para el correcto conocimiento de la situación tributaria de los contribuyentes y un instrumento que propicie el fraude. Por otra parte, se encuentra el interés de la Banca en la defensa del ahorro y la gestión del crédito. Los sectores bancarios han defendido el “secreto bancario” como un instrumento de consolidación del sistema bancario y, en última instancia, favorecedor del desarrollo económico. Finalmente, desde la perspectiva del particular presenta interés en el marco del derecho a la intimidad⁶⁸².

Precisamente por la concurrencia de estos distintos intereses, a raíz del levantamiento del secreto bancario, se han

⁶⁸¹ PERULLES MORENO, J.M.: "El secreto bancario en el ámbito tributario". Op. cit., pág. 41

⁶⁸² NOGUEROLAS PEIRO, N.: "La intimidad económica...", op. cit., pág. 571

suscitado numerosas controversias, ya que éste se ha seguido invocando ante los Tribunales suscitando numerosas sentencias⁶⁸³, planteándose problemas de delimitación y de qué debe prevalecer, si el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, o los derechos constitucionalmente protegidos como es el derecho a la intimidad de la persona, que si puede abarcar la intimidad económica o patrimonial, incluiría la intimidad de las cuentas bancarias. Todo esto será abordado en el apartado que dedicaremos a estudiar los límites al deber de colaboración, y concretamente al derecho a la intimidad y el secreto bancario.

A.2) Objeto del deber de colaboración.

Se configura de forma amplia comprensivo de “la generalidad de las operaciones activas y pasivas de los Bancos y entidades crediticias”⁶⁸⁴, incluso sería comprensivo, según CAZORLA, de la apertura de cajas de seguridad, “toda vez que de operación bancaria se trata”⁶⁸⁵. Sin embargo creemos con PERULLES⁶⁸⁶ que este supuesto no puede quedar comprendido dentro de las típicas operaciones amparadas por el secreto

⁶⁸³ Entre ellas destaca la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, en la que se solicita que se declare la inconstitucionalidad de esta Ley 50/1977, es la sentencia denominada popularmente "caso Garrido Falla", por ser este prestigioso jurista el sujeto sometido a investigación; sentencia que ha sido comentada por gran parte de la doctrina, que citamos al estudiarla en el apartado que dedicamos a analizar los límites al deber de información.

⁶⁸⁴ Como afirma CAZORLA, en: “Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal”, op. cit., pág. 555. Debemos mencionar que el artículo segundo, en su apartado dos, de la Orden de 14 de enero de 1.978, que desarrolla el art. 42 de la LMURF, realiza una enumeración pormenorizada de las operaciones sujetas con carácter enunciativo, no limitativo, como señala también PERULLES, J.M.: “El secreto bancario...”, op. cit., pág. 42.

⁶⁸⁵ Al respecto ver CAZORLA PRIETO, L.M.: “El secreto bancario”, op. cit., pág. 190.

⁶⁸⁶ PERULLES, J.M.: “El secreto bancario...”, op. cit., pág. 43.

bancario, sino de “un acto de disposición que sólo puede efectuar el titular de la caja o con su consentimiento, y para su investigación, la Administración tributaria deberá dirigirse a éste y no a la entidad financiera”.

Por otra parte, el ámbito de la potestad administrativa de investigación, es general para todos los tributos, a diferencia de lo que sucedió, con el art. 62 de la Ley Larraz.⁶⁸⁷

A.3) Deber formal de comunicación.

El artículo 43 establece el deber de suministrar información a cargo de las entidades bancarias y crediticias, acerca de los números de las cuentas activas y pasivas y de los depósitos de valores mobiliarios, indicando los datos identificativos de sus titulares. Concretándose los datos que deben constar en las declaraciones, en el artículo tercero de la Orden de 14 de enero de 1.978, que lo desarrolla⁶⁸⁸.

Se trata de un deber de suministro de información de carácter periódico a través de relaciones o declaraciones que “contienen datos simplemente de identificación”⁶⁸⁹, puesto que la obtención de datos económicos queda reservada a la investigación individual, o por captación, a través del procedimiento especial que la LMURF prevé.

⁶⁸⁷ Al respecto, ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: “Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria”. op. cit., pág. 96, apunta que “cabría únicamente dejar planteado el interrogante de la posibilidad de extender dicha atribución a los tributos locales, y que no tiene fácil y clara contestación”.

⁶⁸⁸ La Resolución de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 27 de febrero de 1.978 aprobó el modelo oficial y las instrucciones sobre el deber periódico de las entidades de crédito de comunicar las cuentas y depósitos abiertos en ellas.

⁶⁸⁹ PIÑEL, E.: “Las retenciones y el secreto bancario”. Crónica Tributaria, nº 39, 1.981, pág. 307.

Se trata, en definitiva, de conseguir que las entidades bancarias colaboren en la gestión de los tributos, "para que la Administración financiera conozca cuáles son los clientes de las entidades de crédito para que, si lo cree conveniente, en aras a que los impuestos se apliquen en los términos establecidos por las leyes, examine, por el procedimiento legalmente previsto, las cuentas de los contribuyentes"⁶⁹⁰.

A.4) Infracciones y sanciones del deber de colaboración.

La Ley remite a la de Ordenación bancaria⁶⁹¹ respecto al tema de las sanciones por incumplimiento de los deberes de colaboración. La citada ley bancaria establece diversas medidas sancionadoras que van desde la simple advertencia hasta la exclusión del Registro de Bancos operantes en España, liquidación y disolución de la entidad sancionada. "Lo que sorprende de la medida adoptada es la referencia a una norma bancaria para sancionar una conducta tributaria, teniendo el Ordenamiento Tributario su propio sistema de infracciones y sanciones tributarias. Quizás, de esta forma, se quiere recalcar una vez más las especiales características del deber de colaboración que se establece en la Ley"⁶⁹².

B) Procedimiento especial de investigación.

La investigación o inspección de las cuentas bancarias por parte de la Inspección de los tributos presenta un régimen

⁶⁹⁰ CLAVIJO, F. : "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español", op. cit., págs. 868 y 869.

⁶⁹¹ Artículos 56 y 57.

⁶⁹² PERULLES MORENO, J.M. "El secreto bancario en el ámbito tributario". Op. cit., pág. 44.

jurídico especial⁶⁹³, no siendo aplicable el régimen general previsto en nuestro Ordenamiento financiero.

Siguiendo la argumentación de CERVERA⁶⁹⁴, diremos que la normativa acerca del levantamiento del secreto bancario supone un procedimiento rigurosamente regulado con la plenitud de significación como garantía de los derechos del administrado que le otorga la doctrina administrativista, procedimiento específico, contenido en el extenso artículo 42 de la Ley cuyos puntos básicos son:

B.1) Inicio del procedimiento. Autoridad competente.

El procedimiento investigador se iniciará a instancia de la Inspección de los Tributos⁶⁹⁵, que en el ejercicio de sus funciones, deberá solicitar a la Autoridad competente la autorización preceptiva para la obtención de los datos existentes en poder de las entidades de crédito.

Los órganos inspectores no pueden realizar sin más trámite, como sería, por otra parte, normal en el régimen general, por propia iniciativa, o a voluntad de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas

⁶⁹³ Se trata de un procedimiento administrativo "ad hoc", caracterizado "conforme a las clasificaciones más usuales de la doctrina de Derecho Administrativo, de procedimiento especial, de simple gestión (puesto que está enmarcado normalmente en el procedimiento de Inspección), ordinario y que, por último, hace intervenir a tres partes (Administración, Entidades de crédito y contribuyentes)." como ha puesto de manifiesto CERVERA, F.: "La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes", op. cit., pág. 258.

⁶⁹⁴ CERVERA TORREJÓN, F.: "El secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. (Un comentario de urgencia)", op. cit., pág. 596.

⁶⁹⁵ Como señala el artículo cuarto de la Orden de 14 de enero de 1.978, a pesar del silencio de la LMURF, al respecto.

o de información en cuentas bancarias, sino que hace falta que se encuentren autorizados, por determinadas autoridades, esta necesidad de autorización para iniciar las actuaciones constituye una de las singularidades del régimen jurídico de la inspección de las cuentas bancarias⁶⁹⁶.

Respecto a la Autoridad competente para conceder la autorización, el artículo 42.1 LMURF, señala al Director General de la Inspección Tributaria, al Director General de Aduanas, el Director General de lo Contencioso, de los Tribunales Económicos Administrativos, o Jurados Tributarios o Delegados de Hacienda competentes, por razón del territorio, dependiendo, en base a la Orden de 14 de enero de 1.978, de si la gestión del tributo se halla o no centralizada.

B.2) La autorización.

La necesidad de autorización, pone de manifiesto el carácter ocasional de este deber de colaboración, limitado a una investigación concreta y determinada, es decir, la colaboración deberá prestarse por requerimiento o captación, empleando la terminología de MANTERO SAENZ, a la que nos referiremos al hablar de las formas o modalidades del deber de información en la tercera parte de este trabajo.

La exigencia de expresa autorización por parte de los órganos administrativos competentes, (Directores generales, Tribunales Económico - Administrativos, Jurados tributarios y Delegados de Hacienda), supone una garantía⁶⁹⁷ más para el

⁶⁹⁶ Como señala CLAVIJO, F. : "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español", op. cit., pág. 869.

⁶⁹⁷ Como ha afirmado CERVERA, F. : "La colaboración en la gestión tributaria : la investigación de las cuentas corrientes", op. cit., págs. 258 y 259 : "la autorización es elemento esencial en cuanto garantía de que es necesario un expreso acto de voluntad de la Administración por la que ésta decide investigar



contribuyente investigado, "al no tratarse de una autorización genérica, sino de una delimitada en cuanto al contenido de su ejercicio"⁶⁹⁸, que deberá fijar de forma exacta el objeto de la investigación, los sujetos afectados, la fecha de inicio de las actuaciones, y el alcance de la investigación en cuanto al tiempo o ejercicios a que se refiera. En este sentido podemos decir que las autorizaciones suponen un límite material a la actuación de los órganos inspectores por cuanto ésta deberá ajustarse a los estrictamente fijado en el acto de autorización⁶⁹⁹.

Se ha planteado doctrinalmente⁷⁰⁰ el problema de la posibilidad de recurrir contra el acto administrativo de autorización, problema que deriva de la naturaleza jurídica de este acto, por cuanto si se trata de un acto de trámite no es susceptible de ser impugnado, mientras que sí será posible interponer recurso contra el mismo, si se trata de un acto definitivo, llegando a la conclusión que se trata de un acto de trámite que en base a la Ley de Procedimiento Administrativo es irrecurrible, por cuanto no impide continuar el procedimiento ni produce indefensión, al respecto, CAZORLA⁷⁰¹ considera que una solución contraria paralizaría y dejaría sin eficacia la

las cuentas bancarias de un determinado contribuyente...Hasta tal punto, y eso es así, que acertadamente en las cuenta de titularidad múltiple los datos obtenidos en la investigación seguida a uno de los contribuyentes no pueden utilizarse frente a otro sin seguir idéntico procedimiento (iniciando con una nueva autorización)".

⁶⁹⁸ PERULLES MORENO, J.M. : "El secreto bancario...", op. cit., pág. 46.

⁶⁹⁹ CLAVIJO, F. : "Algunas observaciones sobre el secreto bancario en el Ordenamiento financiero español", op. cit., pág. 870.

⁷⁰⁰ Ver CAZORLA PRIETO, L.M. : "El secreto bancario", op. cit., págs. 200 y 201 ; GARCÍA-ROMEU FLETA, E. : "Secreto bancario y colaboración en la gestión tributaria", op. cit., pág. 527. ; CERVERA TORREJON, F.: "La colaboración en la gestión tributaria : la investigación de las cuentas corrientes", op. cit., pág. 259 ; PERULLES MORENO, J.M. : "El secreto bancario en el ámbito tributario", op. cit., págs. 45 y 46.

⁷⁰¹ CAZORLA PRIETO, L. M. : "El secreto bancario", op. cit., págs. 200 y 201.

posibilidad de investigar las cuentas bancarias que la LMURF establece. El contribuyente únicamente podrá impugnar, en todo caso, el acto liquidatorio que ponga fin al expediente. CERVERA⁷⁰² afirma que “la solución del problema no debe buscarse en presuntas razones de eficacia, sino en motivos estrictamente jurídicos” señalando que “como tal acto de trámite, la autorización no decide el fondo del asunto sino la liquidación tributaria a que, en su caso, aboca la actividad inspectora ; será la impugnación de ésta el momento procesal para formular los posibles reparos contra el otorgamiento de la autorización”. Para PERULLES⁷⁰³, sin embargo, resulta “peligrosa” esta teoría puesto que el acto de autorización supone para nosotros la decisión sobre el levantamiento del secreto bancario y la iniciación del procedimiento investigador “puede conculcar derechos fundamentales de muy difícil reparación posterior”.

Tendremos ocasión de incidir de nuevo sobre este tema a tenor de la situación actual que el mismo presenta en la tercera parte de este trabajo.

El plazo para concederla o denegarla es de quince días y será comunicada tanto a la entidad bancaria como al sujeto pasivo afectado.

La consecuencia directa esencial del acto administrativo de autorización es el levantamiento del secreto bancario y la iniciación del procedimiento previsto en la ley que comentamos. pudiendo conculcarse derechos fundamentales como el derecho a la intimidad que viene a garantizar, un año más tarde, nuestra Constitución en su artículo 18, suscitándose numerosas

⁷⁰² CERVERA TORREJON, F. : “La colaboración en la gestión tributaria : la investigación de las cuentas corrientes”, op. cit., pág. 259.

⁷⁰³ PERULLES MORENO, J.M. : “El secreto bancario en el ámbito tributario”, op. cit., pág. 46.

controversias entorno a la delimitación de este derecho, originando importantes fallos jurisprudenciales. De estas cuestiones nos ocuparemos en la tercera parte de este trabajo.

B.3) Procedimiento comprobador.

La singularidad⁷⁰⁴ de este régimen de investigación de cuentas bancarias también se pone de manifiesto en el modo como se llevará a cabo la comprobación, por cuanto se concreta a través de dos procedimientos distintos, el llamado indirecto⁷⁰⁵, realizado mediante certificaciones, y el que se efectúa de forma directa por personación en la oficina bancaria en cuestión, en presencia de su Director y con citación del interesado⁷⁰⁶ que supone "el deber de soportar la correspondiente inspección documental en la oficina de la entidad"⁷⁰⁷.

La existencia de estas dos modalidades de obtención de información plantea la duda acerca de si la Administración dispone de facultades discrecionales para elegir el medio que crea más conveniente, o si, por el contrario debe seguirse un orden y cual es. Al respecto parte de la doctrina considera que al

⁷⁰⁴ CLAVIJO, F. : "Algunas observaciones sobre el secreto bancario...", op. cit., pág. 870.

⁷⁰⁵ RUIZ GARCÍA, J.R. : "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 128.

⁷⁰⁶ En virtud del artículo 42.2 de la Ley de Medidas Urgentes, y del artículo 5 de la Orden de 14 de enero de 1.978. Al respecto, ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: "Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración Tributaria", op. cit., pág. 96, señala que la esencia de las nuevas facultades de la Administración, de investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas, que se instrumenta mediante certificaciones de la entidad depositaria, o a través del examen directo en la propia oficina bancaria, "supone, por primera vez, en nuestro ordenamiento, permitir el acceso de la Administración a las "cuentas acreedoras a la vista", reiteradamente consagradas como excepción a la potestad investigadora."

⁷⁰⁷ RUIZ GARCÍA, J.R. : "Secreto bancario y Hacienda Pública", op. cit., pág. 129

no establecerse prelación alguna entre ambos, puede realizarse de forma indistinta y dependiendo del tipo de comprobación que se deba efectuar⁷⁰⁸, al respecto RUIZ GARCÍA considera que “la Administración no goza de facultades discrecionales”, sino que “deberá utilizar en primer lugar la modalidad consistente en solicitar la correspondiente certificación, y sólo en un momento posterior, si la certificación expedida por la entidad bancaria no se considera suficiente, podrán realizarse las oportunas actuaciones en la oficina de la entidad bancaria”⁷⁰⁹

Nosotros creemos que la Administración goza de discrecionalidad al respecto, pero su decisión deberá tener en cuenta el principio de subsidiariedad y en base al mismo determinar en cada caso cuál de los medios resulte menos gravoso y menos limitativo de los derechos del afectado, que en

⁷⁰⁸ PERULLES MORENO, J.M. : “El secreto bancario...”, op. cit., págs. 46 y 47. ; BAJO FERNÁNDEZ, M : “Límites del secreto bancario : aspectos penales”. Papeles de Economía Española, nº 4, pág. 175, señala entre las críticas del sistema establecido por la Ley 50/1.977 y como índice del poder atribuido a la Administración que la elección entre los dos procedimientos previstos quede en manos de la propia Administración. ; AGUILAR FERNÁNDEZ-HONTORIA, J. : “Secreto bancario”, en la obra colectiva Estudios de Derecho Público Bancario, dirigidos por S. MARTÍN RETORTILLO, Madrid, Ed. Ceura, 1.987, págs. 324 y 336, nº. 31.

⁷⁰⁹ RUIZ GARCÍA, J.R. : “Secreto bancario y Hacienda Pública”, op. cit., pág. 132. En base a que la comprobación por personación de la inspección supone una intromisión más profunda y una restricción para la Entidad bancaria y puede implicar una serie de molestias y perjuicios que deben evitarse. Aunque suponga una mayor garantía de la certeza de los datos por parte de la Administración, su obtención está sometida a una serie de cautelas por parte del legislador y plantea problemas que aconsejan su utilización con carácter subsidiario respecto a la certificación. Además la Orden Ministerial de 14 de enero de 1.978, al regular la investigación mediante certificación dispone que la expresada certificación podrá ser aportada por el propio contribuyente y sólo cuando éste no la aportare o fuera incompleta podrá la inspección requerirla directamente a la entidad bancaria, en coherencia la Administración no puede personarse directamente en la Entidad bancaria prescindiendo de la modalidad de certificación.

la mayoría de los casos será solicitar primero que la entidad bancaria expida, y que el sujeto pasivo presente en las oficinas de la Administración, la certificación; y si éste demuestra resistencia o negativa a presentarla, la Inspección deberá proceder a personarse en la entidad bancaria con el fin de comprobar directamente los datos con trascendencia tributaria.

B.4) Utilización de los datos obtenidos.

En cuanto al uso de la información obtenida, como señala PERULLES⁷¹⁰ “la ley es especialmente escrupulosa en garantizar el sigilo con respecto a los datos obtenidos en este especial procedimiento investigador, y refuerza, una vez más, de forma especial, las garantías”. En efecto, se establece, por un lado, el carácter exclusivamente tributario de su utilización y, de otro, el deber de sigilo que incumbe a los funcionarios públicos⁷¹¹.

8.3.- El fin de la colaboración social a raíz de la Reforma iniciada en 1.977.

La colaboración social como fundamento de los procedimientos de estimación objetiva global, que estuvo vigente durante un dilatado período de nuestra historia tributaria, tuvo un final ligado, en consecuencia, a la desaparición de estos regímenes de estimación objetiva global. Se trató de “un oscuro final a través de una serie dispersa de normas que la fueron suprimiendo sin una clara definición de voluntad”⁷¹².

⁷¹⁰ PERULLES MORENO, J.M.: “El secreto bancario en el ámbito tributario”, op. cit., pág. 47.

⁷¹¹ Al respecto ver, AQUILUÉ ORTIZ, J.: “La colaboración social en la gestión tributaria”. op. cit., pág. 1.204.

⁷¹² Como indica PERULLES MORENO, J.M.: “La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del Impuesto”, op. cit., pág. 227.

Su desaparición vino marcada por la Orden Ministerial de 25 de agosto de 1.977, que excluyó del régimen de estimación objetiva global a las entidades que fuesen sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades, como señala BANACLOCHE, “con una norma de tan reducido rango ha empezado a morir lo que hace veinte años nacía con una presentación ostentosa, arropado por la grandiosidad de una Ley, que además reformaba el sistema tributario”⁷¹³.

Posteriormente, y en el ámbito de las disposiciones con rango de ley, el artículo 22.5⁷¹⁴ de la Ley de 8 de septiembre de 1.978, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tajantemente estableció que “*nunca serán de aplicación regímenes de estimación objetiva global...*”. La misma expresión se reprodujo en el artículo 20.2 de la Ley de 27 de diciembre de 1.978, del Impuesto de Sociedades. Con un simple apartado dentro de un artículo se ponía el punto y final al régimen de Evaluaciones globales que habían conformado el sistema tributario en su imposición directa durante prácticamente dos décadas.

Como señala PERULLES⁷¹⁵ “la desaparición de los Convenios no fue más grandiosa”, puesto que la misma tuvo lugar a través de los dos primeros artículos de la Ley de 25 de septiembre de 1.979, reguladora del régimen transitorio de la imposición indirecta, declarando tanto en relación con el IGTE como respecto al Impuesto del Lujo, que “*las bases se establecerán por el procedimiento de estimación directa*”.

⁷¹³ BANACLOCHE, J.: “Las estimaciones objetivas: la primera reforma urgente”. Op. cit., pág. 777.

⁷¹⁴ Al respecto, entre otros, LÓPEZ GETA, J. M^a. : “Estimación objetiva singular”. Crónica Tributaria, nº 33, 1.980, págs. 293 y ss.

⁷¹⁵ PERULLES MORENO, J. M.: “La técnica de las estimaciones objetivas en la distribución del Impuesto”, op. cit., pág. 227.

Pero, posteriormente a esta supresión llevada a cabo de forma progresiva en las normas reguladoras de cada impuesto, tuvo lugar el abandono definitivo de los regímenes de evaluación global, y por consiguiente, de la colaboración social, de forma general en todos los impuestos de ámbito estatal, a través del artículo 4.º de la Ley 34/1.980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario, que supuso la generalización de la estimación directa de bases, admitiendo la estimación objetiva individual, con carácter excepcional.

Paralelamente, en el artículo 5.º de la citada Ley, se suprimían las Juntas Mixtas competentes para la determinación de los valores de bienes rústicos y urbanos, cuyas funciones serían absorbidas por órganos de gestión de la Administración tributaria y por los Consorcios creados a tal efecto. En los supuestos en que no existiesen los citados Consorcios, aquellas funciones serían asumidas por Juntas Provinciales, integradas únicamente por representantes de la Administración.

En consecuencia, esta Ley deja vacíos de contenido los artículos 96 a 100 que la Ley General Tributaria dedicaba a la colaboración social.

8.4.- Valoración.

A partir de 1.977 se inicia una etapa que podríamos calificar de inicio de la madurez de nuestro sistema tributario.

Que viene determinada por el abandono de los métodos de determinación de bases y cuotas de tipo estimativo global, y la colaboración social necesaria para ello, pasándose a determinar de forma directa, o bien objetiva individualmente considerada, por lo que no se hace necesaria la colaboración social.

En la tributación objetiva individual, la presión tributaria indirecta, o con otras palabras, las obligaciones formales, queda reducida al mínimo.

Sin embargo, en la estimación directa de bases, es inherente a la misma, y necesario el cumplimiento de deberes de colaboración, de carácter individual, como la presentación de declaraciones tributarias del propio sujeto pasivo, junto a una serie de declaraciones en las que deben constar datos relativos a terceros, en cumplimiento del preceptivo deber de colaboración e información de la Ley General Tributaria.

Se produce el inicio del progresivo fortalecimiento de los deberes de colaboración de carácter individual que recaen sobre terceros, tanto de los que se imponen con carácter periódico, como de los que se recaban con carácter puntual, entre los que tendrá especial incidencia el levantamiento del secreto bancario en la investigación de las cuentas corrientes.

Ahora bien, este levantamiento no se produce de una forma directa, sin más, sino que está rodeado de cautelas que se ponen de manifiesto en el procedimiento especial aprobado para llevarlo a efecto, justificado por las peculiaridades del tipo de información, la bancaria, que la Hacienda Pública puede obtener, estrechamente relacionadas con la intimidad de las personas.

De ahí que, al aprobarse la Constitución, un año más tarde, se produzcan frecuentes roces entre Administración y contribuyentes investigados, por cuanto éstos pueden reconducir y oponer, como excepción, el secreto bancario al amparo del derecho a la intimidad reconocido en el nuevo texto fundamental.

De ello se deriva que entran en colisión dos derechos o dos intereses, el derecho a la intimidad frente al deber de colaborar, fundado en el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, o, dicho de otra forma, el interés privado y el interés público. Nos remitimos, en este punto, a cuanto diremos al respecto en sede de límites a los deberes de información tributaria de terceros.