

**J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*

**Extracto:**

¿SON válidos los argumentos de la Inspección de Hacienda con relación a la aplicación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)? A través de esta pregunta, el autor analiza las tres situaciones que mayor número de controversias con la Administración Tributaria están provocando en estos momentos. Éstas son:

- Incumplimiento de nimias obligaciones formales, capaces de comportar, en opinión de la Administración, la pérdida de los derechos materiales que a través de las mismas se sustancian.
- La consideración de las sociedades patrimoniales sometidas al ya extinto régimen de transparencia fiscal, como entidades insusceptibles de beneficiarse de la RIC, y
- La exclusión de los beneficios extraordinarios de la base de aplicación de la reserva.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. Las controversias surgidas con la inspección.
  - II.1. La exclusión de los beneficios extraordinarios de la base de aplicación de la reserva.
  - II.2. La aplicación de la RIC a las sociedades patrimoniales.
  - II.3. El problema constituido por los incumplimientos formales.

**NOTA:** El texto corresponde a la conferencia pronunciada el 14 de febrero de 2003 en el Hotel Villa Cortés en las Jornadas «El Sur de Tenerife ante los retos de la nueva sociedad» en la Playa de las Américas (Tenerife).

## I. INTRODUCCIÓN

Muy buenas tardes. Y muchas gracias por su presencia. Constituye para mí un inmerecido honor dirigirme a todos ustedes en estas benditas islas que para el padre de la teoría de la evolución, C. DARWIN constituía uno de los más bellos parajes de la tierra. Esto lo dijo el eminente científico inglés sin apasionamiento alguno y tras recorrer varias veces el mundo habiendo visto los lugares más recónditos del planeta, y no es que DARWIN no fuera apasionado, antes al contrario, porque él mismo cuenta en su biografía que su amor por la caza y clasificación de escarabajos le llevaba días enteros y lo prefería con mucho al estudio, ante la estupefacción y enorme desagrado de su padre. Y así, habiendo salido un día y viendo uno de extraña belleza se precipitó a cogerlo cuando en ese instante otro más raro y por ello más valioso se le cruzó en el camino y no sin algún esfuerzo logró retenerlo, pero, caprichos del destino, cuando delicadamente tenía uno en cada mano un tercero que nunca había visto antes, ni siquiera en los libros, se paseó por delante de sus narices, ante lo cual y a falta de manos con qué asirlo, ni corto ni perezoso introdujo uno de los bichos que retenía en su propia boca con el fin de liberar alguna extremidad con la que prender tan preciado invertebrado. Hecho lo cual, sin embargo, hubo rápidamente de soltar todas las piezas cobradas pues fue tal el sarpullido que el veneno del que se había introducido en la boca le exudó que anduvo más de una semana sin poder beber ni hablar siquiera.

El régimen económico-fiscal (REF) canario se conforma como una excepción al régimen económico-fiscal de todo el Estado, una excepción expresamente reconocida en el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias, afirmada implícitamente en la disposición adicional tercera de la Constitución Española y regulada fundamentalmente en la Ley 19/1994, de 6 de julio. Tan excepcional régimen encuentra justificación en la condición archipelágica de Canarias y en su lejanía del territorio metropolitano y de sus mercados económicos y se basa en unos principios fundamentales cuales son la libertad comercial de importación y exportación y la no aplicación de monopolios y franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo que operan dentro de lo que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha venido en denominar la doctrina de la garantía institucional relacionada aquí, como pueden imaginarse, con el hecho diferencial insular. Un hecho de infinita mayor legitimidad histórica que la aducida por algunas otras comunidades autónomas españolas, puesto que no debemos olvidar que las Islas Canarias, desde su misma incorporación a la Corona de Castilla en el siglo XV han venido disfrutando de un régimen económico-fiscal diferenciado y excepcional respecto al vigente en el resto del territorio nacional.

Pero, por no remontarnos tan lejos en el tiempo, el antecedente más inmediato del actual régimen económico fiscal de Canarias se regulaba en la Ley de 22 de julio de 1972 que establecía, básicamente y en consonancia con los principios de franquicia al consumo y franquicia aduanera, la no aplicación en el archipiélago de la renta de aduanas así como una serie de incentivos fiscales, tendencialmente dirigidos al robustecimiento de la economía insular. Por todo ello, el REF no es sino un conjunto normativo que, atendiendo al carácter insular, la lejanía, las especiales condiciones geográficas, geológicas y climáticas, así como a la escasez de recursos naturales, establece un conjunto de medidas de carácter fiscal y económico que, configurando una presión fiscal menor que en el resto del territorio nacional y asegurando a las Corporaciones locales canarias unos recursos financieros suficientes, promueve el desarrollo económico y social del archipiélago.

Hablar sin embargo del REF, y perdónenme por la reiteración en el acrónimo, es aludir, sin duda alguna, a su carácter marcadamente fiscal. Unas medidas fiscales ambivalentes, dirigidas de un lado a establecer unos impuestos específicos para Canarias y de otro a constituir un conjunto de medidas de promoción del desarrollo económico y social de las islas que no suponen la creación de nuevas figuras impositivas, sino el establecimiento de beneficios fiscales respecto de tributos ya existentes a nivel nacional tales como el IRPF o el IS. Este conjunto de beneficios fiscales tienen el carácter de ayudas de Estado desde la perspectiva de la legislación comunitaria europea, y por eso en su día fueron objeto de pacto tripartito entre la Comunidad Canaria, el Estado y la Comisión Europea.

La RIC, por lo tanto, constituye un incentivo fiscal a la inversión en las Islas Canarias de características muy similares al derogado Fondo de Previsión para Inversiones que implica que parte del beneficio obtenido por los sujetos pasivos en su impuesto personal (IS o IRPF según se trate de empresarios personas físicas o jurídicas) queda exonerado de tributación, siempre y cuando la cantidad correspondiente al mismo se destine a la adquisición de determinados bienes de inversión o de determinados activos financieros. El beneficio fiscal se aplica a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias siempre que dichas cantidades se materialicen en el plazo máximo de tres años en la realización de las inversiones reseñadas en la propia norma.

Como bien se que no predico en tierra de infieles, no voy a seguir relatando los pormenores de una regulación que conocen mucho mejor que yo. Sí me detendré, sin embargo, en algunos de los más acuciantes problemas prácticos que ha alumbrado la aplicación de la RIC y que está generando un indudable desasosiego entre los que depositaron su confianza en la aplicación de este importante beneficio fiscal.

Seguramente nada nuevo les descubro si les señalo que las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria son por definición, relaciones de contraposición, en la misma medida, por lo demás, en que lo son, generalmente, las existentes entre acreedor y deudor. Pero con el agravante, en el campo tributario, de que el *quantum* de la renta y del valor no es determinable automáticamente en la gran mayoría de los casos, porque, si así fuese, el contribuyente podría al menos resignarse a la aplicación del viejo brocardo latino: *dura lex, sed lex*. Las más de las veces, por el

contrario, la deuda tributaria es el resultado de complejas estimaciones de presupuestos de hecho y de sutiles interpretaciones de las normas tributarias. Porque algunas de éstas han sido formuladas de manera susceptible de hacer surgir una anfibología interpretativa y, en consecuencia, constituyen un verdadero incentivo para el litigio, esto es, un semillero de potenciales conflictos. Una tal situación, es decir, una tesitura en la que para determinar la medida de la obligación concurren valores a estimar y leyes complejas a interpretar, ya de por sí es fuente de controversia entre cualesquiera deudor y acreedor. Con más razón surge esa pugna entre contribuyente y fisco. De hecho es sabido que el primero es impulsado siempre a satisfacer su débito en la medida más baja posible, configurando los presupuestos de hecho que declara (por no hablar de aquellos que simplemente omite) de la forma en que sean menos gravados por el tributo e interpretando las normas de la manera que le resulte más favorable, mientras que el segundo, el fisco, aun debiendo en teoría ser solamente órgano vicario de la aplicación de la norma, se preocupa sobre todo, si no exclusivamente, de ser el defensor del erario público.

## II. LAS CONTROVERSIAS SURGIDAS CON LA INSPECCIÓN

Esto es precisamente lo que está ocurriendo con la RIC. La Administración Tributaria a través de unos curiosos razonamientos jurídicos se encuentra empeñada en una singular cruzada destinada a levantar actas de contenido económico enjundioso negando la aplicación del beneficio a sujetos que previamente lo habían dotado o incluso materializado. Y es aquí cuando podría citarse la famosa frase con la que WOLFRANG PAULI, uno de los físicos teóricos más brillantes del siglo pasado, acostumbraba a demoler los artículos de sus colegas: «el argumento es tan malo que ni siquiera está equivocado». ¿Son válidos los argumentos de la Inspección con relación a la aplicación de la RIC? Para desentrañar tal interrogante espigaremos los tres supuestos que mayor número de actuaciones inspectoras está provocando en estos momentos:

- a) En primer lugar, el incumplimiento de nimias obligaciones formales, capaces de comportar, en opinión de la Administración, la pérdida de los derechos materiales que a su través se sustancian. *V.gr.* El retraso en un solo día en la diligenciación de los libros de contabilidad o la llevanza de ésta en la forma no apetecida específicamente por el Inspector actuario de turno.
- b) En segundo término, la consideración de las sociedades patrimoniales sometidas al ya extinto régimen de transparencia fiscal, como entidades insusceptibles de beneficiarse de la RIC. Digo extinto régimen porque, como sabrán, desde principios de este año el régimen de transparencia fiscal ha sido expresamente derogado.
- c) En tercer lugar, la exclusión de los beneficios extraordinarios de la base de aplicación de la reserva.

Ésas son las tres cuestiones fundamentales pero si me lo permiten, empezaremos por esto último.

## II.1. La exclusión de los beneficios extraordinarios de la base de aplicación de la reserva.

En opinión de la Administración Tributaria la RIC no puede dotarse sobre dichos resultados extraordinarios derivados de inversiones en valores o inmuebles, especialmente en el caso en que los mismos no se hallen afectos a la actividad económica del contribuyente, pues se dice que eso iría contra el fundamento último que alentó la creación de la RIC. Sin embargo, lo cierto es que frente a esa interpretación el tenor literal del artículo 27 de la Ley 19/1994 es extraordinariamente claro y no habla más que de beneficios sin rotular o etiquetar los mismos.

Lo que la norma establece con meridiana claridad es:

- En primer lugar, que las sociedades pueden reducir su base imponible si destinan parte de sus beneficios a la RIC.
- En segundo término, que esa reducción podrá ser hasta de un 90 por 100 del beneficio que no sea objeto de distribución, sin que pueda dar lugar a una base imponible negativa.
- En tercer lugar, que se consideran beneficios no distribuidos los destinados a reservas, excepto la legal.
- Y por fin, que se excluye el beneficio proveniente de ganancias patrimoniales acogidas al beneficio de exención por reinversión.

Lo que en ningún caso dispone el artículo 27 de la Ley 19/1994 es que:

- Pueda distinguirse entre beneficios ordinarios o extraordinarios.
- O que deba desagregarse la contabilidad de la sociedad troceando las Cuentas Anuales y, por ende, desagregando la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Es evidente que el artículo 27 de la Ley 19/1994 al no realizar distinción alguna entre beneficios ordinarios o extraordinarios impide al operador jurídico hacerlo, so pena de vulnerar el principio de reserva de ley, cuya más concreta plasmación práctica puede hallarse en el viejo apotegma jurídico según el cual «donde la ley no distingue no debemos distinguir nosotros».

Pero por si esto fuera poco –que no lo es, por cierto– es claro que el resultado del ejercicio económico, como pródromo o premisa de la magnitud sobre la que gravitará el correspondiente Impuesto sobre Sociedades, encuentra su punto de partida precisamente en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, integrada tanto por el resultado de las actividades ordinarias (resultado de explotación y resultado financiero) como por el resultado de las actividades extraordinarias consecuencia de enajenaciones o bajas en inventario de elementos patrimoniales vinculados a la estructura de la empresa, o bien como consecuencia del desarrollo de actividades que, quedan-

do al margen de las actividades típicas, no se espera razonablemente que ocurran con frecuencia, así como por aquellas procedentes de la rehabilitación de los créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes.

La normativa contable impide que los resultados extraordinarios puedan ser desagregados de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias; contabilidad que –como muy bien sabe la Agencia Tributaria– va a constituir el dato principal para el control y para la liquidación del impuesto sobre el beneficio (art. 10. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y para la propia dotación a la RIC, por cuanto que el límite del 90 por 100 del beneficio obtenido que no sea objeto de distribución se refiere al resultado contable y no a la base imponible del impuesto, de conformidad con el sentido común y con la propia doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) (Resolución de 8 de mayo de 1997).

Por lo tanto, las pretensiones liquidatorias de los inspectores actuarios se apoyan en una interpretación que, por fuerza, fracciona la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, vulnerando con ello no sólo lo establecido en la Ley 19/1994 –ley esta que no realiza distinción alguna sobre el carácter del beneficio sobre el que la reducción pueda operar–, sino la propia lógica del sistema sobre el que descansa la filosofía de la Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, cuya pretensión última fue la de resolver las contradicciones que se manifestaban en las relaciones existentes entre fiscalidad y contabilidad.

Efectivamente, influida por la normativa contable y reconociendo la importancia de la contabilidad como instrumento eminentísimo, la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades introduce una evidente ruptura respecto a regulaciones anteriores, estableciendo en su artículo 10.3 que, en el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará partiendo del resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio. Buena prueba de ello la constituye la propia Exposición de Motivos de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando enumera las causas que dieron lugar a la necesidad de la reforma, refiriéndose a los efectos producidos por la propia reforma mercantil, y, más concretamente, a la reforma parcial operada por la Ley 19/1989, de 25 de julio, manifestando que «el objeto del Impuesto sobre Sociedades es la renta obtenida por las entidades jurídicas y que esta magnitud se determina... en virtud del algoritmo contable regulado por los principios y normas establecidos en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad». Y de este modo se consideró resuelta la crónica problemática surgida por las relaciones entre fiscalidad y contabilidad, hasta el punto de que en la disposición derogatoria de la Ley 43/1995 se abrogó la disposición final séptima del Plan General Contable, donde se habían articulado dichas relaciones, en cuanto que se consideraba vacía ya de contenido al incorporar sus mandatos y recomendaciones la nueva ley reguladora del impuesto».

Tal cambio en el Impuesto sobre Sociedades ha de calificarse como de enormemente relevante, al permitir el paso de un sistema en el que el beneficio contable carecía de trascendencia a efectos impositivos –porque cada partida se calificaba fiscalmente como computable o no según la propia norma fiscal– a otro donde el resultado contable pasa a ser el eje para la determinación de la propia base imponible del impuesto.

De esta forma, el núcleo esencial de la base imponible, el resultado contable, se obtiene como consecuencia de la aplicación de los principios materiales del Derecho Contable que se encuentran desarrollados en el Plan General de Contabilidad y demás normas de naturaleza mercantil. El referido Plan General de Contabilidad, en la cuenta «129. Pérdidas y Ganancias» define ese resultado contable como el beneficio o pérdida del último ejercicio cerrado que se halle pendiente de aplicación; resultado positivo o negativo que se desprende de dicha cuenta y sobre el que se realizarán las concreciones fiscales oportunas, teniendo como soporte de información los demás libros contables obligatorios.

La norma tributaria no influye, por lo tanto, en el resultado contable, el cual será cuantificado únicamente conforme a la aplicación de criterios mercantiles y, en consecuencia, se tendrá un resultado contable único, si bien se adecuará a los fines fiscales mediante los correspondientes ajustes extracontables; ajustes extracontables estos que, en el caso que nos ocupa, ni introduce la Ley 19/1994 reguladora de la RIC ni mucho menos la propia Ley 43/1995. El argumento de la Inspección debe, pues, rechazarse, tajantemente toda vez que el tenor del artículo 27 de citada Ley 19/1994 no admite dudas y tampoco la filosofía de las relaciones entre norma fiscal y norma mercantil. Además, como dejó escrito en 1952 el Ministro LARRAZ, «el Derecho Tributario debe aplicarse críticamente con una sola excepción: en los casos de suficiencia literal del precepto no se podrán hacer a instancia y en beneficio del fisco y en contra del contribuyente de buena fe que no hubiese incurrido en fraude de ley, aplicaciones correctoras del dictado literal de la norma».

## II.2. La aplicación de la RIC a las sociedades patrimoniales.

Resuelta, por tanto, la primera cuestión en contra claramente del criterio sostenido por la AEAT. ¿qué decir de la segunda, es decir, de la aplicación de la RIC a las sociedades patrimoniales antes llamadas transparentes?

De entrada, resulta sumamente curioso que la Administración, tan apegada a la interpretación formal o literal de la normativa que debe aplicar, muestre aquí también como en el caso anterior, su exégesis más espiritualista o teleológica cuando de interpretar el artículo 27 de la Ley 19/1994 se trata. Frente a la clara dicción de dicho artículo la Administración Tributaria, ni corta ni perezosa, ha entendido que para interpretar el concepto de establecimiento debemos acudir no a la regulación tributaria sino a la normativa mercantil. En tal sentido advierte la Administración que sólo los rendimientos procedentes de actividades empresariales o profesionales, y no los originados por la mera titularidad de elementos patrimoniales, deben servir para dotar la RIC, la cual deberá activarse con cargo a beneficios generados por esas actividades.

Ahora bien, la cuestión lejos de ser pacífica merece otra reflexión que se centra en torno a los siguientes puntos:



1. Que las sociedades transparentes (hoy denominadas sociedades patrimoniales), son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y, por lo tanto, pueden ser beneficiarias de la RIC, atendido el tenor de la Ley 19/1994.
2. Que a partir de la Ley 43/1995 se abandona el régimen de exención que caracterizaba hasta entonces a las sociedades transparentes, pasando a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a todos los efectos y repito, a todos los efectos.
3. Que, por lo mismo, y cumpliendo plenamente los requisitos establecidos por el artículo 27 de la Ley 19/1994, las sociedades transparentes pueden ser beneficiarias de la RIC, puesto que no existe incompatibilidad alguna entre dicho beneficio fiscal y aquéllas, toda vez que cuando el legislador ha querido establecer la exclusión de algún aspecto general o particular del Impuesto sobre Sociedades con relación a las mercantiles transparentes lo ha señalado expresa y taxativamente.
4. Que no está claro que exista un concepto mercantil de establecimiento y que la definición de este concepto desde el punto de vista fiscal ofrece varias posibilidades según lo haga la normativa española o, por ejemplo, la OCDE.
5. Que en la doctrina del desaparecido Fondo de Previsión para Inversiones no existía impedimento alguno para que la dotación la hiciesen sociedades de cartera y de bienes que podían llegar incluso al 100 por 100 del beneficio generado en la transmisión de activos fijos.

Comencemos por lo primero, es decir, que las sociedades transparentes, como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pueden ser beneficiarias de la RIC en contra de lo que afirma la Administración. Efectivamente, a partir de la Ley 43/1995, se abandonó el régimen de exención que caracterizaba hasta entonces a las sociedades transparentes, pasando a ser plenamente sujetos pasivos del impuesto, obligándolas por vez primera no sólo a tributar por este concepto impositivo, imputando a los socios, además de los resultados, las deducciones y pagos a cuenta correspondientes, así como la cuota del propio Impuesto sobre Sociedades, sino a integrar todos estos conceptos en la imposición del socio de acuerdo con los límites y condiciones de su propio impuesto personal. Todo ello permite afirmar que, a partir de esta modificación legislativa, la transparencia fiscal cambia radicalmente de naturaleza para convertirse en un caso de configuración del Impuesto sobre Sociedades como impuesto a cuenta del IRPF o del propio Impuesto sobre Sociedades según la naturaleza física o jurídica del socio, tal y como ya preconizara en su día con carácter general el informe sobre fiscalidad canadiense, más conocido como Informe CARTER.

Cabe concluir, por tanto, que la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades de 1995 introdujo un cambio capital que supuso configurar como auténticos sujetos pasivos obligados a la liquidación y al pago de dicho impuesto a las propias sociedades transparentes. De acuerdo con todo ello, la referida ley dio nueva redacción a los preceptos de la Ley del IRPF de 1991 no sólo relativos a la transparencia fiscal, sino también al artículo 100 –regulador de la devolución de oficio de este último impuesto– al objeto de incluir en el cálculo de su cuota diferencial la parte imputada de la cuota del propio Impuesto sobre Sociedades de la sociedad transparente.

Es claro, por lo tanto, que cumpliendo los requisitos establecidos por el artículo 27 de la Ley 19/1994 (dotando y materializando) las sociedades transparentes pueden ser beneficiarias de la RIC, al no existir incompatibilidad alguna entre dicho beneficio fiscal y aquéllas. ¿Por qué? Pues porque cuando el legislador ha querido establecer la exclusión de algún aspecto general o particular de la LIS con relación a las mercantiles transparentes lo ha señalado así expresamente.

Las sociedades transparentes pueden acceder a los beneficios fiscales establecidos de forma general por el impuesto societario –tanto los que afectan a la base imponible, como a la cuota–, en igualdad de condiciones que cualquier otra sociedad. En particular, en la transmisión de elementos del inmovilizado material que tengan la naturaleza de inmuebles, la renta obtenida puede corregirse por el efecto de la depreciación monetaria (art. 15. 11 LIS). Igualmente pueden las sociedades transparentes acogerse al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios (art. 21 LIS y art. 31 a 39 RIS). Asimismo, las sociedades en régimen de transparencia fiscal tributan al tipo de gravamen general del impuesto, esto es, al 35% (art. 75. 5 y disposición transitoria 22.<sup>a</sup>), salvo que –al igual que el resto de sociedades– les fuera aplicable algún régimen especial, por ejemplo, el de las correspondientes a las entidades de reducida dimensión, en cuyo caso tributarían al tipo de gravamen reducido. Y lo mismo debe señalarse respecto de las obligaciones contables, registrales y formales porque las sociedades transparentes tienen, a este respecto, las mismas servidumbres –y a cumplimentar en idénticos plazos– que las entidades que tributan en régimen común (art. 136 y ss. LIS y art. 61 de la Ley 13/2000). Además, las sociedades transparentes han de practicar y declarar las retenciones e ingresos a cuenta conforme a las normas generales que pautan la regulación de este tipo de obligaciones para toda sociedad (art. 139 LIS).

Las únicas peculiaridades del régimen de transparencia fiscal respecto de otros regímenes especiales son resueltas expresamente por la propia LIS (art. 81). En la misma se establece la incompatibilidad de la transparencia fiscal con el régimen de los grupos de sociedades (art. 78 a 96 LIS y art. 51 RIS) y asimismo con el de las entidades de tenencia de valores extranjeros (art. 129 a 132 LIS, art. 30 L 6/2000), de manera que en los períodos impositivos en los que concurren ambos regímenes prima la transparencia fiscal, no siendo aplicable ningún otro de los citados.

Como conclusión cabe señalar que la normativa vigente no establece ninguna incompatibilidad entre los incentivos fiscales que regula la RIC y su aplicación a las sociedades transparentes que, al ser sujetos pasivos del IS, pueden gozar de los beneficios previstos por la RIC.

En todo caso, conviene subrayar que la posibilidad de que las sociedades transparentes puedan acogerse a los beneficios de la RIC ha sido expresa y favorablemente acogida por la propia Administración Tributaria en sendas resoluciones tanto de la AEAT como de la DGT. De la propia dicción literal del artículo 27 de la Ley 19/1994 y de los más recientes pronunciamientos interpretativos debe concluirse señalando la incorrección de una exégesis interpretativa que se aleja del tenor literal de la norma, en contra del criterio hermenéutico más correcto en este caso que consiste en atender la letra del precepto, al ser ésta la que establece las posibilidades y los límites de la interpretación porque, como señala la STSJ de Andalucía, de 25 de noviembre de 1996, el recurso a la

interpretación literal, es decir, la literalidad de la norma: «es el único apoyo que puede encontrar el intérprete de entre los citados en el artículo 3 del Código civil y al mismo no es suficiente con oponer una resolución del TEAC o una Circular de la DGT o un criterio personal del Inspector».

Ahora bien, si me han seguido hasta aquí y estoy seguro de que así ha sido, conviene advertir que tanto en este caso como en el anterior atinente a los resultados extraordinarios, la interpretación última de la Inspección, profundamente errónea en mi modesta opinión, dice haberse apoyado no tanto en la ley, que ya hemos visto que la ley no permite tales exégesis, cuanto en las conclusiones de la Comisión para el Análisis de los problemas de aplicación de la RIC. La cuestión, por lo tanto es si las conclusiones de dicha Comisión –en el hipotético caso de que la misma defendiese las tesis que aduce la Administración– pueden comportar una interpretación auténtica del artículo 27 de la Ley 19/1994 y, de ser así, si pueden aplicarse con efectos retroactivos. Tengo para mí que ambas interrogantes deben contestarse negativamente en contra de lo que afirma la AEAT.

Conforme a doctrina ya consolidada del Tribunal Supremo «se encuentra superada la tesis de que las normas que conceden beneficios tributarios deban aplicarse restrictivamente» (STS de 5 de marzo de 1988, RJ 1988/1649). Las normas que regulan dichos beneficios habrán de interpretarse (al igual que el resto de las normas tributarias) «con arreglo a los criterios admitidos en Derecho» (art. 23.1 LGT). Así lo ha señalado la doctrina del Tribunal Supremo (STS de 18 de octubre de 1966, RJ 1966/4236). Y así se ha reconocido igualmente por la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia, tan abundante y reiterada que ociosa resultaría la tarea de enumerarla. De ahí que la configuración que el legislador hizo de la RIC en el año 94, no pueda ser objeto ahora de una interpretación administrativa reduccionista o restrictiva –y, por ello, desfiguradora– de su alcance, sobre la base de las opiniones emitidas por una Comisión técnica, siete años después de la promulgación y entrada en vigor de la ley.

En mi opinión, la interpretación administrativa:

- No puede subvertir el sistema de fuentes del Derecho Tributario y apoyarse, sin más, en el Informe de una Comisión técnica, a la que parece dotarse de rango normativo, considerándola como única interpretación posible e, incluso, como interpretación auténtica de la Ley 19/1994. En muchas actas inspectoras el único apoyo legal a sus pretensiones liquidatorias descansa en las conclusiones de la citada Comisión de expertos.
- Pero es que tampoco puede dotarse a dicha interpretación de la Comisión de eficacia retroactiva, so pena de vulnerar las exigencias constitucionales de la seguridad jurídica y de la confianza legítima.
- Ni puede, por último, suplirse la voluntad del legislador, por imprecisa e indeterminada que ésta sea (máxime cuando el mantenimiento de esa imprecisión resulta consciente y querida por el propio legislador) por la simple voluntad (incluso bien intencionada) del órgano de la Administración que interpreta la norma o de una Comisión de Estudio.

El Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC, supone una aportación técnica muy valiosa en la búsqueda de soluciones a las posibles controversias interpretativas que pudieran surgir entre la Administración y los particulares en la aplicación de las previsiones legales contenidas en el articulado de la Ley 19/1994. En modo alguno pretendo minimizar la labor llevada a cabo por esa Comisión, pero su Informe tiene una eficacia jurídica muy limitada puesto que sus conclusiones, además de necesariamente prospectivas, es decir, con virtualidad únicamente pro futuro, no pueden suponer una suerte de interpretación auténtica de la ley.

Al establecer el orden de las fuentes por las que habrán de regirse los tributos, el artículo 9.1 de la LGT alude en el inciso final de su letra d) (tras las leyes y los reglamentos) a las «Órdenes del Ministro de Hacienda publicadas en el Boletín Oficial del Estado». Para nada menciona la LGT entre las fuentes normativas de los tributos a las Resoluciones, Circulares, Instrucciones o Informes emitidos por Órganos inferiores de la Administración. Por si alguna duda hubiere, el artículo 18 de la propia LGT dispone que «la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante Orden publicada en el Boletín Oficial del Estado». El propio artículo 18 se encarga de especificar, en su apartado 2.º, que tales «disposiciones interpretativas o aclaratorias» del Ministro de Hacienda, carecen de carácter y eficacia normativa directa para los administrados ni siquiera para los Órganos económico-administrativos.

Sin embargo, y pese a la claridad del sistema de fuentes en materia tributaria, legalmente establecido desde el año 1963, sorprende la extraordinaria diversidad y proliferación de Resoluciones, Instrucciones, Circulares, Informes, etc., procedentes de los más dispares órganos de la Administración Tributaria (Secretaría de Estado, Dirección General de Tributos...), de la propia Agencia Tributaria (de su Presidente, de su Director General, de los Directores de los distintos Departamentos...) o, como en este caso ocurre, de Comisiones de estudio creadas, *ad hoc*. Tal proliferación de manifestaciones ha llevado al Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de febrero de 2001, a precisar las diferencias existentes entre las disposiciones interpretativas de carácter normativo y «el resto de actos o "supuestas" disposiciones (Circulares, Instrucciones, etc.) que, pese a su frecuencia en el ámbito tributario, dice el TS carecen de eficacia normativa *ad extra* de la propia Administración Tributaria, y si contuvieran mandatos imperativos atinentes al *status* tributario de los ciudadanos, habrían de tenerse por nulos y sin valor en cuanto a ellos pudiera afectar».

A la vista de cuanto precede, no es difícil concluir que el Informe de la Comisión para el análisis de la RIC ni goza de carácter normativo alguno ni tan siquiera puede considerarse «expresión de un mero parecer o criterio de la Administración», y en la medida en que la Inspección le otorga «eficacia normativa vinculante», transformando un simple parecer en «mandatos imperativos han de tenerse por nulos y sin valor alguno de conformidad con el sentir del Tribunal Supremo expresado en el FJ 4.º de la meritada STS de 10 de febrero de 2001.

Únicamente la ley habría resultado instrumento válido para operar la interpretación restrictiva propugnada por la Inspección si se considerara inconveniente la regulación promulgada en su momento. Y ello constituye un supuesto normal en nuestro sistema tributario, toda vez que atendi-

da la complejidad de la norma tributaria y sus dificultades interpretativas, en muchas ocasiones resulta necesario resolver las indeterminaciones o incluso aparentes contradicciones del legislador a través de la única fuente prevista a tal fin por nuestro ordenamiento, es decir, la propia ley. Por lo tanto, no promulgada reforma alguna del artículo 27 de la Ley 19/1994, ni operado ulterior desarrollo reglamentario del mismo que arroje pistas sobre el sentido último que a la ley hubiere de darse, no le cabe a la Administración más que guardar un escrupuloso respeto al mandato de la norma (SSTS de 6 de noviembre de 1984; 2 de octubre de 1987 y 25 de octubre de 1990).

Por lo mismo, tampoco procede, como queda dicho, dotar de eficacia retroactiva a las conclusiones emitidas por una Comisión técnica porque ni aun tratándose de verdaderas leyes de carácter aclaratorio o interpretativo, podría en la actualidad asegurarse, sin más, su eficacia retroactiva, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional manifestada en sus Sentencias 12/1982, de 20 de octubre, y 41/1983, de 31 de mayo. Y si tal es la solución en el caso de la interpretación auténtica realizada nada menos que a través de una norma jurídica, no vemos –con mucha más razón– como puede sostenerse otra cosa en el caso de las consideraciones de un Informe rendido por una Comisión compuesta por funcionarios del Ministerio de Hacienda y otros prestigiosos profesionales del ámbito de la fiscalidad.

Probablemente existían –y a día de hoy sigan existiendo– razones muy poderosas para no haber procedido a la reforma de la Ley 19/1994 o para no haberla desarrollado reglamentariamente (atendido el carácter del beneficio mismo, reputable como una ayuda de Estado), pero todos esos motivos no pueden cambiar un ápice esta realidad normativa: que las consideraciones vertidas en su Informe por la Comisión ni suponen una interpretación auténtica de la Ley 19/1994 ni, por ende, pueden tener virtualidad retroactiva alguna para aquellos casos en los que el sujeto pasivo se limitó a aplicar (interpretándolas en su recto sentido) las disposiciones contenidas en la referida ley.

Pero es más, ni siquiera en el caso de que el Ministro de Hacienda hubiera recurrido a la aprobación de una Orden Ministerial interpretativa bajo el amparo del artículo 18 de la LGT, podría defenderse otra solución, puesto que tal Orden únicamente tendría por objeto proporcionar a sus inferiores jerárquicos las pautas para una interpretación uniforme de aquellos preceptos normativos cuyo tenor literal suscitara algún viso de duda. Dicha Orden –nunca aprobada por el Ministro– hubiera supuesto a lo sumo una interpretación oficial del precepto por el Ministerio de Hacienda, pero nunca se trataría de una interpretación auténtica, y mucho menos podría retrotraer su eficacia nueve años atrás.

Repárese en que ya en 1927, la Dirección General de Rentas Públicas, en Circular núm. 6 (de 25 de mayo) advertía de la necesidad de «combatir tenazmente la idea, en algunos muy firme y arraigada, de que el funcionario administrativo tiene la misma libertad de juzgar que el judicial»; y frente a ello, subrayaba que la función de la Administración es «una función subordinada que se caracteriza precisamente por la aceptación obediente de las normas emanadas del Parlamento». Porque no es ocioso recordar que la creación del Derecho Tributario, cuando menos en los países donde rige el principio de legalidad en materia tributaria, está reservada al Parlamento y no a la Administración, otra cosa además haría buena la frase de MAX WEBER al advertir que

cuando los políticos carecen de carisma el burócrata tiende a convertirse en un dictador. Es más debe garantizarse que la potestad interpretativa quede encauzada dentro del ámbito definido por la ley tributaria, pues de otro modo se estaría abriendo una enorme brecha en la reserva de ley, permitiendo a la Administración penetrar libremente en el campo acotado por ésta. En tal sentido conviene no perder de vista la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, en sus Sentencias 6/83, 19/87, 185/95 y 233/99, ha recordado que el principio de legalidad también implica un mandato explícito para que el legislador regule suficientemente las materias que se encuentran cubiertas por dicha reserva, declarando que corresponde únicamente a aquél establecer las reglas precisas que hagan previsible al interesado los límites que pueden venir impuestos a sus derechos, puesto que cuando tal mandato se incumple y se deja en manos de la Administración la delimitación de tales límites se están vulnerando las exigencias constitucionales de la reserva de ley y, por ende, de la seguridad jurídica.

### II.3. El problema constituido por los incumplimientos formales.

Bien ¿Y qué decir del férreo intento de la Inspección por negar derechos materiales cuando se vulnera levemente o se incumple alguna mínima obligación formal por nimia que ésta sea? Por ejemplo, el retraso de un solo día en el diligenciado de los libros de contabilidad que puede acarrear la pérdida de una dotación a la RIC de varios cientos de miles de euros. A ello, si me lo permiten, voy a dedicar estos pocos minutos que me restan de intervención esperando no abusar de su amabilidad y paciencia.

Una verdadera adoración por lo formal es patente en las interpretaciones que realizan las distintas instancias de la Administración Tributaria, que tienden en demasía al procedimentalismo y al leguyelismo como típica huida de la responsabilidad de toda burocracia. Es claro que la ley está por encima de los hombres y de sus ocurrencias y que el fundamento histórico de la justicia administrativa encuentra su propia génesis en la instauración de una forma de gobierno que ponga a la ley por encima del hombre, pues como dijera ROUSSEAU «un pueblo libre obedece, pero no sirve; tiene jefes, pero no dueños; obedece a las leyes, pero nada más que a las leyes y es por fuerza de las leyes por lo que no obedece a los hombres».

Ahora bien, la condición de que la sujeción a la ley, es decir, el respeto al principio de legalidad responda a los parámetros de tan justa concepción, pasa inevitablemente por el estricto cumplimiento de un solo postulado: de la responsabilidad del funcionario encargado de aplicar la norma en cuestión. En la actualidad resulta imposible pensar que el capricho de la Administración pueda ser, en la práctica, una fuente del Derecho porque ello chocaría con los más elementales principios de nuestro sistema jurídico. Ahora bien, con una frecuencia no precisamente menor, el funcionario encargado de aplicar la norma la interpreta desde postulados que no son precisamente los sustanciales y otro tanto, por qué no decirlo, hace el contribuyente en su deseo de minimizar su factura fiscal. En ambos casos se utilizan criterios interpretativos equivocados porque persiguen un resultado predefinido.

Ello no es sino una muestra más de la prostitución del Derecho que además coadyuva a su más rotundo fracaso, puesto que los resultados interpretativos no deben medirse desde el beneficio, provecho o utilidad inmediata que la decisión interpretativa final suponga para alguna de las partes implicadas, sino por la utilidad objetiva que haga a tales decisiones justas y objetivamente comprensibles. Una interpretación puede satisfacer la pretensión del contribuyente o, por el contrario, puede reconocer la legitimidad de una decisión de la Administración, pero si sus concepciones no guardan correspondencia con un criterio de justicia, para aceptarlas o rechazarlas, o si la argumentación es irreconocible para las partes, ese provecho será efímero y no contribuirá a la consolidación y desarrollo de los valores constitucionales que se verán como extraños a esa interpretación no correspondida.

Por ejemplo, otorgar la máxima importancia a un pequeño incumplimiento formal previsto en la norma, supone que la Administración Tributaria renuncia desde su mismo inicio a una comprensión correcta de la norma jurídica. Se prescinde de una interpretación adecuada (en tanto que razonada y razonable) aferrándose, no ya a una literalidad que produce consecuencias inadmisibles para cualquiera dotado del más mínimo sentido común, sino a un entendimiento absolutamente erróneo de la letra misma de la norma que se dice interpretar. En la mayoría de estos supuestos con relación a la RIC, la Administración no trata de prescindir de la norma para idear otras reglas, sino cabalmente de lo contrario, tenerlas en cuenta mucho más de lo que resultaría razonable desde el punto de vista hermenéutico para comprenderlas hiperbólicamente, sin reparar en el hecho de que una norma no es sólo una proposición lingüística, sino, ante todo un pequeño mojón en el camino de la justa convivencia. Porque, aunque no podamos definir en términos precisos qué es lo justo sí en cambio podemos afirmar que quien expulsa de su mundo a la justicia deja automáticamente de ser un jurista para convertirse en un vulgar leguleyo.

Ante tales interpretaciones administrativas, rabiosamente formales y que niegan toda virtualidad al beneficio de la RIC, no es extraño que el contribuyente, inerme frente a una inseguridad jurídica nada desdeñable, tenga la sensación de que desde el púlpito administrativo se imparten órdenes. A lo que ciertamente coadyuva la ausencia de controles sobre la calidad jurídica de los argumentos a los que el funcionario recurre –por descabellados que éstos sean– apoyándose en una mal entendida independencia (mal concebida y por ello mal vigilada) que a lo que únicamente contribuye es a fomentar la controversia, romper la paz social, generar costes de inconmensurable cuantía y a quebrar la confianza del ciudadano en el ordenamiento, esterilizando toda la labor previa de adhesión al sistema fiscal. A ello se han referido –en una magnífica monografía titulada «Revisión de actos y solución de conflictos tributarios»– nada menos que dos Abogados del Estado (DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO y PÉREZ TORRES), denunciando las nefastas consecuencias que comporta tal estado de cosas y la enorme litigiosidad que a su través se genera.

Asistimos en la aplicación de la RIC a una nueva interpretación administrativa de inspiración fenomenológica y subjetivista que toma como criterios rectores últimos el interés recaudatorio y la distribución del trabajo de los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública y del cumplimiento

de sus objetivos inspectores. Sobre tal peligro subjetivista ya advirtió GADAMER, cuando señalaba que «toda interpretación correcta tiene que protegerse contra la arbitrariedad de las ocurrencias y contra la limitación de los hábitos imperceptibles del pensar».

Pero entonces, ¿puede ser verdad que las normas sirven sólo al criterio personal del funcionario encargado de aplicarlas? o ¿qué el inspector actuario sabe que, como dijera VON BÜLOW, la ley es una norma inacabada, un proyecto que por sí mismo no vale para resolver los conflictos, necesitando para ello de ulteriores concreciones? ¿Es que los argumentos pueden retorcerse hasta el límite de lo útil según el capricho de aquel encargado de aplicarlas? Cuando la Administración recurre a la interpretación formalista de la norma no busca la objetiva aplicación de la misma, esto es, no busca la solución justa querida por la ley, sino que busca la satisfacción de sus propios intereses, que son los que predeterminan de antemano el objeto de su pretensión. En consecuencia, lo que está buscando no es una respuesta legal correcta, sino la justificación jurídica de la solución que tiene ya decidida de antemano. Pero con tal planteamiento se arriba a un final desolador: el procedimiento, como con finura han señalado los profesores NIETO y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ se convierte necesariamente en un devenir de actos que se desenvuelve como un duelo sin sentido, con un enorme coste social y económico y a la postre como un fraude de enormes proporciones, donde el incorrecto impulso inicial adoptado por la Administración hace que las partes actúen como profesionales de la pugna, mitad ignorantes, mitad tramposos intentando hacer decir a las leyes lo que conviene a sus intereses, por más que se oculten bajo el pomposo título del interés general o del interés público. Con tan desencarnada descripción de los hechos quiere ponerse de relieve, siguen señalando los referidos autores, con que desprecio tratan a la ley los propios órganos encargados de aplicarla, así como la poca reverencia que le tienen y en tales condiciones hablar del «imperio de la ley que consagra la voluntad popular –como sin empacho alguno proclama el preámbulo de la Constitución– más que una broma, es simplemente un escarnio.

Sobre la subjetividad en la interpretación y aplicación del Derecho por parte de la Administración Tributaria poco más puede decirse, pues de contrario si algún funcionario de la AEAT de Canarias se hallase presente en esta Sala se me advertiría que el uso de los cánones interpretativos permite llegar a distintas conclusiones. Nada que objetar. Como jurista lo acepto sin ninguna reserva. Utilizando el método literal la Administración puede llegar a una conclusión X, mientras que el contribuyente llega a la conclusión Y porque ha utilizado el método teleológico. Probablemente a ninguno podremos reprochar nada porque ambos criterios interpretativos como técnicas jurídicas son admisibles, pero tampoco puede negarse que si el inspector utilizó el método literal es porque precisamente buscaba el resultado X y estaba en la seguridad de que con tal método llegaría a tal conclusión, porque si hubiera querido el resultado Y hubiera acudido al método teleológico, al que recurrió precisamente su antagonista. Ésa es la verdad, toda la verdad y nada más que la verdad porque bajo argumentos de pretendida objetividad no hay con frecuencia más que pasiones o intereses personales. Y eso es algo que los apasionados y los interesados no pueden soportar que se les diga.

Poco importa que por medio de tan parciales interpretaciones se vulnere la buena fe del contribuyente, al que, en todo caso, habrá de aplicársele la norma, sea en un sentido o en otro –dirá el funcionario de turno– y nada que objetar si a su través se dice satisfacer el beneficio de



un difuso e indemostrable interés general. Y poco importa también –seguiría diciendo el funcionario– si se produce la quiebra de algún pequeño derecho incomparablemente menos importante que la «altura de la misión gestora encomendada»: la santa recaudación. Tan pragmático criterio ignora, sin embargo, la verdadera misión y la grandeza del Derecho. Sin recurrir al empleo de las grandes palabras, que cuando se usan resultan muchas veces traicionadas, bastaría repetir una vez más la frase de IHERING según la cual «el hombre lucha por el Derecho todo defendiendo su pequeño derecho personal en el reducidísimo espacio en el que lo ejerce», de lo que inmediatamente puede inferirse que la comunidad que menosprecia ese pequeñísimo Derecho individual, está despreciando, como ha señalado FERREIRO, su propia organización social y las ideas que presiden su normativa, y revelando el poco aprecio que siente hacia sí misma porque no reconoce ni en ella ni en su organización nada merecedor de ser defendido, valorado y conservado.

Es verdad que la mácula de toda ciencia social, entre ellas la ciencia del Derecho, es precisamente la de la incerteza. Pero dicho esto, también es igualmente cierto que la aspiración a la seguridad jurídica se hace especialmente sensible en el seno del Derecho Financiero y Tributario, puesto que como ya dijera A. SMITH, el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario, así como el tiempo de pago y su forma de hacerlo. Tan importante era este aspecto para A. SMITH que, en su opinión, un grado muy considerable de desigualdad no era tan peligroso como un pequeñísimo atisbo de incertidumbre.

Sabemos ya de antemano con KELSEN que toda norma, aun la más depurada técnicamente, incorpora elementos de indeterminación en su contenido y elementos de discrecionalidad en su aplicación; el lenguaje del Derecho pertenece a un ámbito de la actividad humana que propicia, y se convierte en causa de conflictos y contiendas. Empezando por el lenguaje legislativo, habrá que reconocer que su destino aboca a la imperfección, puesto que, forzado a depender de una estructura lingüística generalista, está llamado a marcar pautas de conductas particulares, no siempre encajables en los parámetros normativos. Incluso, ese propio formato generalista, a veces, no resulta afortunado. Esto explica que buen número de problemas judiciales se deban a disparidades interpretativas de las normas aplicables a los casos debatidos, porque el lenguaje del Derecho es, de todos los lenguajes, el que menos queda independizado del pensamiento que lo produjo, porque, ni se convierte en un fin en sí mismo, como el lenguaje puramente literario, ni cuenta con el rigor propio de los lenguajes de las ciencias menos dependientes de los hombres, como son las ciencias exactas, las físicas o las naturales. En el lenguaje del Derecho no siempre lo que se ha dicho es lo que se ha querido decir.

Todo ello es efectivamente cierto, pero también sabemos que, como dijera MONTESQUIEU, «el estilo de las leyes ha de ser conciso y sencillo; la expresión directa se entiende siempre mejor que la expresión complicada. Cuando el estilo de las leyes es enfático, se las considera como una obra de ostentación (...) Es esencial que las palabras de las leyes evoquen a todos las mismas ideas. Cuando en una ley, se han fijado bien los conceptos de las cosas, no se convierten en expresiones vagas (...) Las leyes no han de ser sutiles; se hacen para gente de mediocre entendimiento: no son un ejercicio de lógica, sino el razonamiento simple de un padre de familia».

Pero nada de eso acontece en el mundo del Derecho Tributario actual donde reinan la arbitrariedad y el crecimiento salvaje, la hipertrofia normativa, el frenesí en el cambio sin que exista una concepción de lo que desea cambiarse, en definitiva, la polución legislativa. La leyes reguladoras de los distintos impuestos contienen preceptos que, no me duelen prendas reconocerlo, los juristas especializados, como ha señalado TIPKE, sólo comprenden en momentos de «especial inspiración».

Si a todo ello le sumamos la multiplicidad de criterios administrativos que pueden surgir al calor de las ambigüedades de la norma y que la posibilidad de que la pregunta o la consulta del contribuyente a la Administración no vincule a ésta en su respuesta, llegaremos a la conclusión de que la seguridad no es precisamente una nota distintiva del Derecho Tributario actual. Los criterios de la DGT no vinculan habitualmente a los órganos inspectores que suelen guiarse por sus propios criterios si los de la DGT no fueran de su agrado, criterios a los que habría de añadirse los de cada uno de los Departamentos en los que se divide la AEAT, los numerosos informes de la Abogacía del Estado, y los plúrimos criterios de los TEAR y del propio TEAC, para acabar en la interpretación particular libre y personal del Inspector de turno.

En esta inseguridad jurídica motivada por la glorificación de lo formal se ha pretendido atisbar la resurrección de las tesis de la relación de poder en el ámbito tributario donde lo decisivo no es ya tanto lo que dice la ley, sino la voluntad del funcionario manifestada en una orden: poder ordenar y tener que obedecer. Y que ha tenido respaldo en la legislación más reciente, volcada en la atribución de más y más poderes a la Administración. Pero ello, como contrapartida ha implicado que el Derecho Tributario no asuma su verdadero papel de instrumento necesario en la resolución de conflictos sociales, sino como un instrumento de provocación de los mismos. Dando la vuelta a la frase de BACON, el poder se ha transformado en la fuente del conocimiento, porque como dijera LEWIS CARROLL, en su «Alicia en el país de las Maravillas», quien manda es quien decide cuál es la interpretación correcta.

Sin embargo yo me resisto a creer que, como dijera ERNST BLOCH el Derecho sea «la política del poder» o la «voluntad de eternizar una relación de poder» como sostuvo NIETZSCHE o simplemente que el Derecho sea «una mujerzuela, que se deja seducir por quienquiera que sepa sonar bien las espuelas y arrastrar el sable» como apuntó en su día GANIVET. Y siempre me horrorizó lo que señaló el propio NIETZSCHE al exponer su idea sobre el origen de la justicia, quien, refiriéndose a un pasaje del diálogo entre los embajadores de Atenas y de Milos apostilló: «Sabéis tan bien como nosotros, que tal como va el mundo, la justicia no existe más que entre iguales en poder; que los fuertes hacen lo que quieren, y los débiles sufren lo que tienen que sufrir».

Ahora bien, resulta profundamente contradictorio una legislación dirigida a impulsar, potenciar y ampliar el poder, la iniciativa y el margen de decisión de la Administración Tributaria con una realidad que apela a los contribuyentes como única fuerza motora de su viabilidad. Si además se tienen en cuenta otros factores como el nivel de incentivos económicos y retributivos de los funcionarios o el peso mínimo de la deuda tributaria descubierta a contribuyentes que se mantienen ocultos

y que nunca son aflorados por la Administración, podemos hacernos una idea de los problemas prácticos que la aplicación del Derecho Tributario comporta y que la aplicación de la RIC implica. Tal es el caso de la inseguridad jurídica que genera la interpretación formal de unas normas que en manos de una Administración tan robustecida de poderes acaba confundiendo a los contribuyentes que deben convertirse de esta forma no ya en conocedores del mandato contenido en la norma, cosa esta extraordinariamente difícil, sino también en sabedores de las tesis que aplicará la Inspección y aun en precavidos adivinos de la antítesis que deberán defender si deciden aplicar finalmente la norma según su propio criterio inicial.

Y claro, con estas cartas y con estas reglas de juego no hay jugador, por bueno que sea, que pueda ganar la partida. Al menos en un momento inicial que puede durar como mínimo tres o cuatro años hasta tanto la controversia no llega a los Tribunales de Justicia. Porque mientras llega ese momento, han de vivir los contribuyentes bajo el signo de la vieja sentencia de HERODOTO: «No es posible evitar lo que los dioses han decretado, más lo peor de las desdichas humanas es, seguramente, poseer el conocimiento de lo verdadero y carecer de la fuerza necesaria para realizarlo». Sabemos cual es la interpretación correcta pero como decía un viejo aforismo de los estrados en esta vida no sólo hay que llevar razón sino saber defenderla y que los demás te la quieran reconocer.

Un simple retraso en la diligenciación de la documentación contable por parte de un profesional o de un empresario, no puede comportar la pérdida de los beneficios previstos por la RIC si, efectivamente, la inversión se dotó o materializó en plazo, pues aunque dicho deber forme parte de la carga que deben cumplimentar para el disfrute de dichos beneficios, la citada pérdida constituiría una respuesta desproporcionada, lesiva e incompatible con los principios constitucionales de legalidad, tipicidad, capacidad económica, proporcionalidad y tutela judicial efectiva. Es más, tal medida sería equivalente a una sanción de plano ayuna de cualquier mínima garantía constitucional, donde se acabaría impidiendo la prueba de la realidad material de los hechos en beneficio de una difusa prevención general de unas irregularidades no sustanciales. Tal sanción –no prevista expresamente por la norma sino fruto de la incorrecta interpretación del funcionario– comporta, a la postre, una omnímoda libertad con que la Administración en uno u otro caso puede adoptar la fatal decisión o no, es decir, aplicar la RIC o no, a despecho de los principios de igualdad de trato, de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, convirtiéndose dicha facultad –insistimos, no prevista por la ley– en una auténtica lotería de consecuencias impredecibles a expensas del azar o de la malquerencia del funcionario.

La jurisprudencia, con meridiana claridad e indubitadamente, se inclina por otorgar preponderancia absoluta a la prueba de la realidad material existente sobre cualquier incumplimiento formal, incluso en aquellos casos de trasgresión no ya formal sino sustancial de las obligaciones contables y registrales, porque otra solución dañaría los principios de proporcionalidad, capacidad económica y tutela judicial efectiva. Las obligaciones formales son sólo medios para conseguir determinados fines, de manera que aquéllas tienen una legitimidad derivada al estar al servicio de éstos. Si a tales obligaciones formales se les otorga una primacía frente a cualquier otro criterio, se corre

el riesgo de dañar los objetivos que todos los impuestos personales persiguen, por lo que deben ponderarse los valores en conflicto y armonizar los intereses privados y públicos, procurando que la tutela de éstos comporte el menor sacrificio posible de aquéllos, máxime cuando, como ocurre en este caso, los primeros, es decir, los intereses privados, también encuentran expresa tutela constitucional. A tal efecto conviene recordar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo (buena muestra de la cual es la Sentencia 14 de febrero de 1977) expresamente señala «la obligación de la Administración de aplicar el principio general de que cuando puede elegir entre varias formas de actuar para conseguir una finalidad determinada, deberá emplear precisamente aquella que resulte menos lesiva a los intereses de los administrados».

Una interpretación administrativa que menoscabe la RIC en beneficio del acabado cumplimiento de las obligaciones formales comporta una percepción errónea del deber de contribuir plasmado en la Norma Constitucional porque la exención o el beneficio fiscal, como forma que adquiere en determinados supuestos ese deber, ha de conducir a que en su aplicación prevalezca en todo momento el diseño que la ley ha pretendido y no se malogre en aras de un desmedido formalismo jurídico mal entendido. El adecuado respeto a los principios de capacidad económica y tutela judicial efectiva exigen que el contribuyente no vea nunca cercenadas sus posibilidades de probar la realidad acaecida y el resto de circunstancias concurrentes, sin perjuicio, claro está, de que la vulneración de las obligaciones formales contables o tributarias o la emisión de documentación incorrecta o defectuosa lo hagan acreedor a las sanciones correspondientes atemperadas, en su caso, por el principio de proporcionalidad.

El interés tutelado por la norma que establece la RIC no puede ser ignorado por la Administración toda vez que dicho interés ya no es estrictamente privado, es decir, no es particular del contribuyente ni del empresario, sino que es un interés eminentemente público, estatal y por eso fue asumido y plasmado por la propia ley. La jurisprudencia y la propia doctrina administrativa admiten la deducibilidad de los gastos cuya documentación registral no exista o adolezca de defectos siempre que pueda probarse su realización, pues lo contrario comportaría un radical desconocimiento del deber constitucional de contribuir y, en última instancia, una radical vulneración del ordenamiento jurídico, fruto de la inversión axial entre aspectos formales y sustanciales y de la consiguiente subordinación de estos últimos a los primeros.

Incluso en el caso de la máxima desatención de las diversas obligaciones formales de inscripción contable, facturación y registro no se puede prescindir de la búsqueda efectiva de la verdadera base imponible del sujeto pasivo, puesto que las anomalías contables sustanciales y los graves incumplimientos formales no permiten a la Administración la aplicación de una base imponible alejada de la realidad económico-patrimonial del contribuyente. De esta manera, el resultado de la estimación indirecta de la base imponible debe aproximarse lo máximo posible al rendimiento neto que se hubiera fijado de aplicarse el régimen directo de determinación de aquélla. Por eso, existente la prueba de la dotación y materialización de la RIC y al alcance de la Administración Tributaria o del contribuyente, ésta no puede ser ignorada en modo alguno. Otra cosa equivaldría a dañar el princi-

pio de igualdad que sería francamente violado si se tratase de forma más favorable al que elude por completo o absolutamente el cumplimiento de sus obligaciones formales –a los que se aplicaría estimación indirecta pero con reconocimiento de cualquier gasto o beneficio fiscal demostrable– que aquél que las incumple sólo en parte –al que, en opinión de la Inspección, se le giraría una estimación directa y la imposibilidad de aplicar la RIC–.

Debe defenderse, tanto en el régimen de estimación indirecta como en el método de determinación directa de la base imponible, la relevancia de los gastos e inversiones efectivamente materializados –por supuesto, siempre que tal extremo pueda probarse–, frente a un pretendido sistema de prueba tasada que legitimaría la tendencia de la Administración a utilizar los deberes formales de contabilización y registro en beneficio de la construcción de unas bases imposables aparentes, alejadas de la realidad de los hechos y de la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo.

Si el objetivo último de la diligenciación y legalización de los libros contables responde básicamente a la doble finalidad de que el sujeto pasivo reconozca como suyos los libros y que se dificulte la sustitución de unas hojas por otras, el retraso del contribuyente en la práctica de esa diligenciación o legalización puede inclinar a la Administración Tributaria a sospechar de la verdadera fecha de los libros, dado el carácter jurídico-privado que reviste la contabilidad. Ahora bien, el rechazo de la documentación contable en ese caso no puede ser automático, toda vez que resulta de necesaria aplicación la doctrina civil sobre el documento privado y su fecha. En tal sentido, el propio Tribunal Supremo ha declarado que el artículo 1.227 del Código Civil no contiene una presunción inatacable desde el punto de vista del derecho a la prueba –como defiende la Administración–. Por lo tanto, resulta de todo punto incorrecto el argumento en virtud del cual la contabilidad presentada ante la Administración Tributaria que haya sufrido retraso en su legalización, no hace prueba de su fecha sino desde el mismo momento de su presentación ante la Inspección, pues la presunción contenida en el referido artículo 1.227 del Código Civil contiene simplemente una presunción relativa que debe ceder ante otro tipo de pruebas como, por ejemplo, la comprobación material de la efectividad de la inversión, la facturación, los movimientos bancarios, las declaraciones trimestrales de IVA o de retenciones y pagos fraccionados, los declaraciones resúmenes anuales, etc.

Como apunta la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, de 13 de abril de 1993, y con ello concluyo, «el simple cumplimiento formal por parte del sujeto pasivo de sus obligaciones contables y fiscales no impide que la Inspección lleve a cabo y realice la labor de comprobación pertinente». De la misma manera, y en justa reciprocidad, ha de permitirse al contribuyente poco diligente en la cumplimentación de las obligaciones formales, determinar con seguridad su verdadera base imponible, sin perjuicio de los efectos colaterales que pueden derivarse de dichos incumplimientos (sanciones, presunciones acerca de la verdadera fecha de la contabilidad presentada, etc.). Otra solución comportaría la prevalencia de criterios marcadamente fiscalistas o recaudatorios en la resolución de las controversias entre Administración y contribuyentes, dando por bueno un injusti-

ficable exceso de celo por parte de aquella y elevando los requisitos formales para el goce de la RIC a una especie de condición absoluta y dirimente. Al fin y al cabo, el Derecho Tributario, como rama del Derecho de las Administraciones Públicas debe garantizar un equilibrio –difícil, pero posible– entre garantías y privilegios, habida cuenta que todos los problemas del Derecho Público, todos, también el de la RIC, consisten, como ha señalado GARCÍA DE ENTERRIA, en buscar ese equilibrio, asegurarlo cuando se ha encontrado y reconstruirlo cuando se ha perdido, porque se trata de perseguir la cabal consecución del interés general, sin menoscabo de las situaciones jurídicas, igualmente respetables, de los contribuyentes.

Muchas gracias por su atención, por su cortesía y por su paciencia.