

Albiñana García-Quintana, César
(director).

Antón Pérez, José Antonio.

Bayón Marín, Ignacio.

Calvo Ortega, Rafael.

Campo Sainz de Rozas, Julián.

Cazorla Prieto, Luis María.

Cubillo Valverde, Carlos.

Delgado Gómez, Antonio.

Drake Drake, Ramón.

Fernández Cuevas, Antonio.

Fuentes Quintana, Enrique.

García-Margallo Ríaza, Manuel
(secretario).

García de Vinuesa y Zabaia,
Carlos.

Martínez Pueyo, Servando.

Martínez Serrate, Ricardo.

Nieves Borrego, Julio.

SUMARIO

Páginas

PRESENTACION, por César Albiñana García-Quintana. 5

ESTUDIOS Y NOTAS

• «Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: aspectos fundamentales», por Salvador Villanueva Segura ... 17

• «Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas», por Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar ... 39

• «Rendimientos del Trabajo Personal: nueva fiscalidad», por Anibal Caro Cebrián ... 63

• «Las regularizaciones fiscales voluntarias de la Ley 50/77, de 14 de noviembre», por José López Berenguer ... 75

• «Comentarios en torno a las normas sobre regularización de la situación fiscal», por Eduardo Fernández López ... 113

• «El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias», por Félix de Luis Díaz-Monasterio-Guren ... 121

• «Elusión fiscal mediante sociedades», por Modesto Ogea Martínez-Orozco ... 131

• «Medidas de fomento fiscal al empleo», por Prudencio de Luis Díaz-Monasterio-Guren ... 141

• «Valores catastrales en bienes de naturaleza urbana e Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio», por Joaquín Mijolé ... 147

RESEÑA PARLAMENTARIA

• «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», por Luis María Cazorla Prieto ... 153

TRIBUNA FISCAL

• «La imposición suntuaria en la Ley de Finanzas francesa para 1977», por José Arias Velasco ... 163

• «Incidencia fiscal en los deportes náuticos», por José María García-Lastra y Rivera ... 169

• «Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», por M. Conde Conde y A. Martínez Lafuente ... 179

«Crónica Tributaria» se ofrece como un vehículo de expresión a cuantos se interesan por los temas en ella tratados, poniendo como único requisito la previa aprobación por el Consejo, que, sin embargo, respetuoso con la libertad intelectual, no modifica las opiniones emitidas, si bien tampoco se solidariza necesariamente con ellas.

COMENTARIOS JURISPRUDENCIALES

• «Seguridad Social Agraria», por Jorge Buireu Guarro ...	207
• «Impuesto sobre el Lujo: Importación de antigüedades», por José Luis Correas ...	213
• «Principios de la unidad de la Administración y de la estanqueidad de compartimentos en materia tributaria», por Manuel González Sánchez ...	219
• «El Impuesto sobre los bienes de las Personas Jurídicas: las Mutuas de Seguros como sujetos pasivos», por José Manuel de Luis Esteban ...	231
• «La tributación interna de las importaciones oficiales», por Alfonso Mantero Sáenz y Antonio Márquez y Márquez ...	245
• «La prelación del artículo 73 de la Ley General Tributaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», por Antonio Martínez Lafuente ...	269
• «El Impuesto General sobre la Renta de Personas Físicas y las presunciones de reparto de dividendos», por Juan Moreno Toscano ...	285
• «La colación de donaciones ante el Impuesto de Sucesiones», por Jose Ramón Recuero Astray ...	291
• «La Regla 50 de la Instrucción provisional para la Cuota de la Licencia Fiscal en la fabricación de papel», por Antonio Román Egea ...	295
• «Contribución Urbana en las pistas de peaje: Aplicación del artículo 83 del Reglamento de Procedimiento de 1959», por José Turpín Vargas ...	299
INDICE DE JURISPRUDENCIA COMENTADA , por Fernando Llamas Minguillón ...	311

PORTADA:

Maqueta por **Rebull**.

Administración y distribución:

Servicio de Publicaciones
del Ministerio de Hacienda

Rey Francisco, 21. Madrid (8).
Teléfono 247 88 03.

— «Crónica Tributaria», Revista
trimestral.

Suscripción anual: 500 ptas.

La Orden ministerial, en cambio, sí parece exigir la mencionada relación de causalidad. En el párrafo primero del número 6.º determina que el lucimiento en el balance de los activos o valores ocultos «determinará la exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración *que se pongan de manifiesto con motivo de tal lucimiento...*».

Más adelante, la Orden insiste en esta condición. Al referirse al Impuesto de Sociedades, determina su exención por los beneficios obtenidos y no contabilizados hasta el día 17 de noviembre de 1977, «*siempre que la cuantía de tales beneficios corresponda a la de los bienes y derechos incorporados*». Sin embargo, un poco más adelante, parece prescindir de tal exigencia, al ampliar la exención a los beneficios distribuidos como dividendos o bajo cualquier otra forma de participación, a condición «de que la contabilidad de la empresa... quede ajustada a los principios de ordenación, claridad y exactitud contenidos en el título III del Código de Comercio». Esta exigencia, aunque lógica, es nueva, y tampoco está en la letra de la Ley, aunque quizá sí en su espíritu. Pero lo importante es que se quiebra en este texto el principio de causalidad, que tampoco viene a exigirse de forma expresa en los restantes párrafos de este número de la Orden.

De cuanto llevamos dicho puede entenderse que este requisito —relación de causalidad entre las operaciones de regularización y los tributos que se declaran exentos— no está previsto en la Ley, ni tampoco se exige con carácter general en la Orden reglamentaria. Al analizar cada caso particular, veremos la decisiva importancia de esta interpretación.

d'') *Exenciones en el Impuesto sobre Sociedades y en el Industrial-Cuota de Beneficios.*

Dado que este tributo se devenga anualmente, tendremos que preguntarnos sobre el alcance de la exención respecto al ejercicio de 1977 (o pendiente de terminar en fecha distinta al 31 de diciembre de 1977, si existe ejercicio partido), y también respecto a ejercicios anteriores, puesto que la regulari-

zación puede poner de manifiesto beneficios acumulados de años anteriores.

a''') Año 1977.

Parecen claros los siguientes supuestos:

1.º La exención alcanza a beneficios obtenidos y no contabilizados hasta el día 17 de noviembre de 1977, si se dan las siguientes condiciones:

— que la cuantía de tales beneficios corresponda a la de los bienes y derechos incorporados, deducidas, en su caso, las obligaciones para con terceros que se hubieren hecho lucir en contabilidad;

— que si tales beneficios se hubieren distribuido como dividendos, o bajo cualquier otra forma de participación, la exención también se aplicará (aunque no se correspondan con elementos incorporados), a condición de que la contabilidad de la empresa, una vez realizada la presente regularización y con las rectificaciones que, en su caso, procedan por aplicación del número 10 de la Orden, «*quede ajustada a los principios de ordenación, claridad y exactitud contenidos en el título III del Código de Comercio*».

2.º La exención alcanza también a los beneficios que se pongan de manifiesto en forma de plusvalías, al incorporar elementos del activo o revalorizar sus valores.

3.º Igualmente alcanza la exención a los beneficios procedentes de la eliminación de pasivos ficticios.

En cambio, pueden ofrecer dudas otros casos, no contemplados con claridad en la Orden ministerial, como pueden ser los siguientes:

1) Beneficios obtenidos y no contabilizados hasta el día 17 de noviembre de 1977, que ni se corresponden con elementos del activo incorporados, ni han sido repartidos como dividendos o bajo cualquier otra forma de participación.

Lo primero que tenemos que preguntarnos es si este supuesto es posible; lo segundo, si la exención se aplica.

Aunque no frecuente, el supuesto puede ser real: beneficios que se entregan a per-

sonas no accionistas ni socios, como pueden ser deudas de terceros no exigidas, donativos a terceros no socios, beneficios presuntos entregados a cuenta partícipes, intereses excesivos entregados a acreedores, etc.

Creemos que estos casos deben resolverse teniendo en cuenta criterios interpretativos amplios y la finalidad buscada por este tipo de amnistía, plasmada en el texto de la Orden de que las contabilidades queden ajustadas a los «principios de ordenación, claridad y exactitud» del Código de Comercio.

2) ¿Qué sucede con los beneficios obtenidos y contabilizados antes del día 17 de noviembre de 1977?

Según la Orden, no existe exención para tales beneficios y la solución es correcta. Únicamente debe aclararse que el ejercicio fiscal no se cierra en dicha fecha, por lo que es seguro que al cierre del balance tales beneficios se hayan incrementado, o bien hayan disminuido, y son estos últimos —no aquellos— los que serán objeto de tributación por el Impuesto.

3) Beneficios procedentes del impago de impuestos retenidos o repercutidos.

Si, como consecuencia de estas exenciones, la empresa queda dispensada de satisfacer estos tributos (37), puede producirse un beneficio, respecto del cual es cuestionable si se debe satisfacer o no el Impuesto de Sociedades.

Este supuesto admite dos variantes: primera, que estas cuotas hayan sido retenidas o repercutidas, pero no contabilizadas; y segunda, que estén contabilizadas como deudas a la Hacienda Pública.

En la variante primera, nos inclinamos por pensar que la exención se aplica, ya que el dinero de dichas cuotas o estará en Caja, o Bancos, o se habrá aplicado a otros activos ocultos incorporados, o se habrá repartido a los socios, etc., supuestos todos contemplados en el caso anterior antes estudiado.

En la variante segunda, la solución, a su vez, depende de: primero, que no exista exención por el impuesto de referencia, en

(37) Por ejemplo, cuotas de I.R.T.P. retenidas, cuotas de I.G.T.E. o Lujo repercutidas, etc.

cuyo caso no existe beneficio; segunda, que tal exención se aplique en aquellos Impuestos (38), en cuyo caso el beneficio existe y, además, contabilizado, en cuyo caso es evidente que deben tributar esta clase especial de beneficios.

b''') Años anteriores a 1977.

Respecto de estos años, la empresa habrá presentado en su día los balances correspondientes y habrá pagado en provisional el Impuesto correspondiente a las bases declaradas.

Si dichos años han sido comprobados conformes, no existe problema; si han sido comprobados, y se han levantado actas definitivas pendientes de ingreso, la Orden prevé con buen criterio que la exención no es aplicable, y las liquidaciones oportunas deben pagarse a su vencimiento (39).

El problema surge respecto de declaraciones no comprobadas por la Inspección, o pendientes de finalizar la comprobación, por existir sólo actuaciones inspectoras de trámites o actas de constancia de hechos.

En todos estos casos no existe deuda alguna, ni liquidada ni pendiente de liquidación, por cuya razón no es aplicable el citado precepto de la Orden ministerial.

Pues bien, para estos casos entendemos aplicables las soluciones estudiadas anteriormente, según los distintos supuestos, pues las normas se refieren a beneficios obtenidos y no contabilizados hasta el día 17 de noviembre de 1978 (tope final para el disfrute de la exención), pero no hacen mención a tope inicial alguno, por lo que debe entenderse que puede tratarse de beneficios iniciados uno o varios años antes, que se han ido acumulando o transformando en elemen-

(38) Estos problemas se ven después.

(39) Recordemos el párrafo 5.º del punto 6.º: «La exención no afectará a las cuotas pendientes de liquidación por razón de estimaciones objetivas correspondientes al ejercicio de 1976 y anteriores, ni a las cuotas liquidadas y pendientes de ingreso en la fecha de entrada en vigor de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, y a las pendientes de liquidación en virtud de declaraciones del contribuyente o de actuaciones inspectoras realizadas con anterioridad a la indicada fecha.»

tos del activo, o distribuyendo entre los socios.

La conclusión final es que no pueden levantarse actas, por dichos ejercicios anteriores, cuando se demuestre que se han cumplido las condiciones de la regularización, incluso aun cuando se hayan iniciado actuaciones inspectoras o se hayan levantado actas de constancia de hechos.

Esta solución es congruente con la naturaleza de esta amnistía y también con los efectos, de cara a las actuaciones inspectoras, de las normas que nos ocupan. En efecto, sólo por esta razón se explica la paralización de actuaciones inspectoras ordenadas por el apartado 8.º de la Orden.

Concuerda con esta interpretación la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 6 de febrero de 1978, en cuyo número 2.º se dice:

«No serán objeto de investigación o comprobación inspectora los balances de los contribuyentes por Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial, ni los de las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, que se hayan acogido a la regularización voluntaria de la Ley 50/1977, en cuanto a los ejercicios anteriores a aquél a que se refiere la regularización, siempre que el balance regularizado, una vez comprobado, resulte veraz.»

Después de algunas consideraciones sobre otros tributos distintos al de Sociedades o Cuota de Beneficios, sigue diciendo este número 2.º:

«En particular, respecto al Impuesto sobre Sociedades e Industrial, Cuota de Beneficios, no se investigará la composición de la base imponible declarada respecto a los ejercicios anteriores al de la regularización.»

Como consecuencia de esta decisión, dice el número 3.º de esta Circular:

«En su virtud, cuando se comprueben las declaraciones y balances aludidos en los números 1.º y 2.º anteriores, y la comprobación resulte de conformidad, la Inspección hará constar mediante diligencia, además de tal circunstancia, la siguiente nota:

“Habiendo comprobado de conformidad la declaración a que se refiere la presente acta, no son objeto de modificación las bases imponibles correspondientes a ejercicios anteriores, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden ministerial de 14 de enero de 1978, y en la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 6 de febrero de 1978.”»

e”) *Exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

Para que se aplique la exención en este Impuesto, la Orden ministerial exige la concurrencia de los siguientes requisitos (40):

— primero: que se trate de «operaciones de transmisión» realizadas con anterioridad al día 17 de noviembre de 1977. (Debe entenderse el término «operaciones de transmisiones» en forma lo suficientemente amplia para comprender también las declaraciones de obra nueva, divisiones horizontales o de cosa común, etc., etc.);

— segundo: que estas transmisiones recaigan sobre bienes, derechos y obligaciones que se hubieran incorporado total o parcialmente en contabilidad;

— tercero: que la empresa que regulariza sea el sujeto pasivo de estas transmisiones (es decir, sea el adquirente), y

— cuarto: que si se trata de inmuebles «es necesaria la posterior formalización, en su caso, del correspondiente documento público, durante el año 1978» (41).

Los cuatro requisitos son lógicos, si bien algunos de ellos ofrecen matices interpretativos.

Respecto al primero, puede surgir la duda de si también se aplica a adquisiciones realizadas en años anteriores; la solución es la misma que hemos dado al tema de los beneficios ante el Impuesto de Sociedades o Cuota de Beneficios: no existe fecha tope inicial.

El segundo requisito debe matizarse también en el mismo sentido que para el ante-

(40) Párrafo 3.º del apartado 6.º

(41) Párrafo 3.º del apartado 5.º

rior impuesto: puede suceder que las empresas hayan adquirido en documento privado bienes que se hayan revendido antes del 17 de noviembre, y cuyo importe se haya materializado en bienes que se afloran, o se haya distribuido a los socios. Pensamos que también se aplica la exención, por responder a la naturaleza de la amnistía y para ser congruentes con la solución dada al tema de la tributación de los beneficios.

Respecto al tercer requisito, también resulta lógico en buena técnica: no existe obligación de pagar un Impuesto respecto al cual no se sea contribuyente o sustituto del contribuyente; y si no existe obligación, no tiene por qué existir exención.

El cuarto requisito origina importantes problemas interpretativos: parece claro, en virtud del precepto legal, que los documentos privados anteriores al 17 de noviembre de 1977 están exentos, aunque aparezca el grave problema de la prueba de su fecha. Si se presentan, por tanto, en la oficina liquidadora competente, ésta deberá declararlos exentos, siempre y cuando, naturalmente, la empresa pueda demostrar que la regularización ha sido declarada veraz y correcta por la Administración. Como esta comprobación puede demorarse en el tiempo, parece que también debe demorarse cualquier actuación inspectora o de liquidación respecto de dichos documentos.

Pero sucede, según el imperativo del párrafo 3.º del apartado 5.º de la Orden ministerial, que durante el año 1978 deberán formalizarse los «correspondientes documentos públicos» relativos a las adquisiciones o actos que estamos examinando. Entonces la duda importante es la siguiente: ¿Estarán también exentos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales estos documentos públicos?

Nos inclinamos por la tesis afirmativa, siempre y cuando tales «documentos públicos» se limiten a elevar a escritura pública los respectivos documentos privados anteriores al 17 de noviembre de 1977, respecto de los cuales es posible que exista ya la correspondiente nota de exención. Pero si la escritura pública se produce como una actuación nueva e independiente, desligada del documento privado anterior, entonces vemos

difícil, por no decir imposible, la aplicación de esta exención.

En relación con el conjunto del tema, pudiera suceder que existieran actuaciones inspectoras iniciadas respecto de estas adquisiciones o actos. Entendemos que también en estos casos la exención debe prosperar, siempre que no existan actas definitivas, de conformidad con lo dispuesto con carácter general en el párrafo 5.º del apartado 6.º de la Orden ministerial (42).

f”) *Otros impuestos directos o indirectos: I.G.T.E., LUJO, I.R.T.P., etc.*

a”) *Extensión y requisitos:*

Tanto la Ley como la Orden ministerial admiten la posibilidad de que la exención alcance a todos los impuestos directos e indirectos; la Orden ministerial añade, incluso,

(42) Con posterioridad a la redacción de este trabajo se ha publicado la Circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 17 de febrero de 1978, en la que se concretan aspectos determinados de la exención en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En muy breve síntesis se puede destacar lo siguiente:

En cuanto al ámbito, declara que su aplicación más frecuente concierne a la adquisición de bienes y derechos y a las obligaciones no contabilizadas, cuando tengan como sujeto pasivo a la empresa que regulariza su balance y su origen, sea anterior a 17 de noviembre de 1977. Son requisitos para acogerse a la exención, además de la petición formal ante la Delegación de Hacienda, justificándose, mediante certificaciones de los administradores de la empresa, que los actos a regularizar no han tenido previo reflejo contable, la prueba suficiente de que los bienes afectados existían en el activo real antes de la vigencia de la Ley, aun cuando el título de adquisición fuera un documento privado. Esta prueba es tratada en la Circular con gran flexibilidad, citando a título enunciativo diversos medios calificados como suficientes (documento acreditativo del pago del precio, licencia municipal de obras, si se trata de solares; documentos que acrediten la asistencia a juntas de propietarios, si se regularizan locales de negocios, y, en general, los recibos de suministros a los inmuebles: electricidad, teléfono, etcétera).

La exención tendrá un efecto provisional, hasta tanto que por la Inspección Financiera y Tributaria se dé conformidad a la regularización. Esta declaración de exención provisional producirá una liquidación cautelar, con afección registral de los bienes en los términos ordenados por el artículo 12, 5 de la Ley refundida del Impuesto.

el que se trate de impuestos debidos «bien como contribuyente o bien como *sustituto*» (43).

Este último inciso permite extender la exención al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, y a algunos casos del Impuesto sobre el Lujo, o de los Impuestos Especiales.

Las condiciones exigidas por la normativa reglamentaria para que las exenciones se apliquen parecen ser las siguientes:

1.^a Que las responsabilidades tributarias «se pongan de manifiesto» con motivo del lucimiento de activos reales ocultos.

2.^a Que haya finalizado el plazo para «la presentación de las respectivas declaraciones tributarias», por terminar dichos plazos después del 17 de noviembre de 1977.

3.^a Que no se trate de «cuotas pendientes de liquidación por razón de estimaciones objetivas correspondientes al ejercicio de 1976 o anteriores», o bien «liquidadas y pendientes de ingreso en la fecha de entrada en vigor de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre», o bien «pendientes de liquidación en virtud de declaración del contribuyente o de actuaciones inspectoras realizadas con anterioridad a la indicada fecha».

b'') Comentarios y problemas:

Respecto al alcance de la exención, las dudas son pocas: el legislador ha querido que se pueda aplicar a todos los impuestos directos e indirectos, a todos los gravámenes y a todas las responsabilidades frente a la Administración, de las que fuera deudora la empresa que regulariza sus balances (44). Al precisar la Orden que también alcanza a las responsabilidades en las que hubiera podido incurrir la empresa como sustituto del contribuyente, se disipan las dudas a este respecto.

Mayores cuestiones suscita el tema de los condicionamientos impuestos por la Orden ministerial. Conviene analizarlos:

1.º Responsabilidades «puestas de manifiesto» como consecuencia de la incorporación de valores ocultos.

(43) Orden ministerial, apartado 6.º, párrafo 7.º

(44) Artículo 31 de la Ley.

De nuevo nos encontramos con el problema de la correlación entre las operaciones de regularización y la concesión de la exención, sobre el cual no debemos insistir. Entendemos que esta correlación existirá normalmente, pero que debe interpretarse en un sentido muy amplio, pues la Ley no la exige. Basta algún tipo de relación entre la regularización y el hecho imponible, para que la exención sea concedida.

Algunos ejemplos: respecto al I.G.T.E., operaciones realizadas y no contabilizadas, en las que haya podido o no repercutirse el impuesto. Resultará difícil a la empresa demostrar el destino final de la contrapartida de estas ventas. Si demuestra que con dicha contrapartida se ha adquirido un activo que se incorpora, no existe problema; pero aunque no pueda realizarse prueba similar —que normalmente será el supuesto más probable—, también se aplicará la exención, por cuantas razones hemos expuesto en páginas anteriores.

Respecto al I.R.T.P. o al Lujo, los supuestos pueden ser similares: pueden haberse pagado retribuciones o realizado ventas, en las que no se haya retenido ninguno de estos impuestos; o pueden haberse retenido y no contabilizado. En ambos supuestos deberá aplicarse la exención, por las mismas razones.

Supuestos distintos son los del I.G.T.E. repercutido, o del I.R.T.P. o Lujo, retenido, que se ha contabilizado, y aún no se ha ingresado en el Tesoro. En estos casos, las deudas tributarias figuran en alguna cuenta del pasivo, bajo el nombre «Impuestos», «Hacienda Pública», o similar. Entendemos que en estos supuestos la exención no es aplicable, por las siguientes razones: primero, por que no se puede eliminar una cuenta del pasivo, que representa una deuda real, y no ficticia, como exige la Ley para su eliminación; y segundo, porque no existe, verdaderamente, responsabilidad tributaria amnistiable, puesto que la empresa nada ha ocultado, y aún estaba a tiempo, el día 17 de noviembre de 1977, para presentar las correspondientes declaraciones e ingresar su importe en el Tesoro (45).

(45) Confirma este criterio la Circular de la Dirección General de Tributos de 2 de febrero de

1978 (publicada en el *Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda* del día 16 de febrero): «Las empresas que se acojan a la regularización voluntaria estarán exentas del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal que recaigan sobre las percepciones, susceptibles de retención, referentes a los tres primeros trimestres de 1977, cuando no hubieran sido contabilizadas de manera total o parcial...», y se cumplan ciertos condicionamientos que la Circular exige.

«En este caso, la actuación de la Inspección se limitará a comprobar si la empresa ha ingresado las cuotas que venga obligada a satisfacer como sujeto pasivo (bien como contribuyente, bien como sustituto), correspondientes a Impuestos cuyo plazo de declaración haya finalizado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley 50/1977, y que resulten de las anotaciones contables anteriores a la regularización. En el supuesto de que tales ingresos no se hayan efectuado, o lo hayan sido por cantidad inferior a la que resulte de los datos contabilizados, se procederá a levantar las actas correspondientes.»

2.º Finalización del plazo para presentar las correspondientes declaraciones.

De conformidad con este requisito, sucede lo siguiente: que las cuotas por I.G.T.E., I.R.T.P., Lujo, Impuestos Especiales, etcétera, no contabilizadas, que hubieran debido declararse en los trimestres primero, segundo y tercero del año 1977, quedan amnistadas, puesto que los plazos para la presentación de las respectivas declaraciones había finalizado antes del día 17 de noviembre.

En cambio, las cuotas correspondientes al cuarto trimestre, aunque no se hubieran contabilizado en el mes de octubre y primeros dieciséis días del mes de noviembre, no se benefician de la exención, puesto que el plazo para la presentación de las correspondien-

tes declaraciones está abierto hasta los primeros días del mes de febrero de 1978. Al estar abierto el plazo, aún no se ha producido infracción tributaria y, por tanto, no existe responsabilidad amnistiable. De ahí que consideremos lógico el requisito reglamentario.

Podría oponerse a esta tesis que tanto el I.G.T.E. como el Impuesto sobre el Lujo se devengan «operación por operación», y que, por tanto, deben estar exentas las cuotas debidas por todas las operaciones anteriores al día 17 de noviembre de 1977. Aunque el argumento tiene cierta fuerza y apoyo legal, nos parece, sin embargo, más correcta la tesis anterior.

Respecto al I.G.T.E., se suscita otro problema: el que las declaraciones por este impuesto puedan ser trimestrales, semestrales o anuales, según el volumen de las cuotas. Si son trimestrales, estamos en el caso contemplado; pero ¿qué sucede con las declaraciones semestrales y anuales? ¿Quedan amnistadas, en las primeras, únicamente las cuotas del primer semestre, y, en las segundas, ningunas? De acuerdo con el tenor literal y el fundamento del precepto de la Orden ministerial, ésta es la consecuencia correcta; pero quizá también podría defenderse la tesis de que la empresa se limite, en el mes de enero de 1978, a presentar una declaración que comprenda únicamente las operaciones del cuarto trimestre del año 1977, para no estar en peor situación que las restantes y también un poco con apoyo del criterio de que el Impuesto se devenga «operación por operación», cuyas consecuencias, si bien antes no las hemos admitido, ahora nos parecen oportunas.

3.º Que no se trate de cuotas pendientes de liquidación.

Se contemplan distintos supuestos dentro de este tercer requisito.

El supuesto de que la empresa esté sometida al régimen de estimación objetiva de bases (convenios de I.G.T.E. o de Lujo), y aún no se hayan determinado las bases o cuotas del ejercicio de 1976 o anteriores, nos parece lógico: obedece también al principio de que no existe amnistía donde no existe infracción, y tal sucede en estos casos.

Por tanto, cuando se estimen dichas bases o cuotas, las empresas deberán satisfacer las cuotas que se liquiden, aunque regularicen sus balances. No existe otra solución, bajo pena de extender la amnistía a supuestos ilógicos.

Los otros supuestos también son correctos: si existen cuotas liquidadas y pendientes de ingresos, o cuotas pendientes de liquidación, tampoco existen infracciones tributarias susceptibles de exención.

En cambio, parece fuera de duda, como se dijo anteriormente, que la exención alcanza a todos aquellos supuestos en los que, aunque se hayan producido actuaciones inspectoras, incluso de constancia de hechos, no se han firmado las correspondientes actas previas o definitivas, susceptibles de provocar una liquidación tributaria.

g") Exención de otros gravámenes y responsabilidades frente a la Administración.

La Ley menciona este alcance de la exención, en su artículo 31; también la Orden ministerial, en el párrafo 1.º de su número 6.º Pero no existe desarrollo reglamentario.

Entre los restantes «gravámenes», a los que tan genéricamente se hace referencia, pensamos que pueden estar los siguientes:

- los derechos de aduanas;
- los propios gravámenes contenidos en los artículos 2.º y 15 de la Ley de Regularización de 2 de julio de 1964, que se hubieran podido ocultar;
- las contribuciones especiales, de cualquier naturaleza;
- las tasas y exacciones fiscales y para-fiscales;
- todos los tributos y recargos de las Corporaciones Locales, incluido, como uno de los más importantes, el Arbitrio Municipal de Plusvalía.

La inclusión de los «derechos de aduanas», entre los tributos amnistiables, supone también la exención de cualquier tipo de responsabilidades que pudieran incoarse como consecuencia de la Ley de Contrabando, según el texto aprobado por Decreto de 16 de julio de 1964. Naturalmente, la exención

sólo se aplicaría a los hechos descubiertos como consecuencia de la regularización, pero no a los descubiertos anteriormente, y cuyas causas puedan estar en trámite.

Respecto de otras «responsabilidades frente a la Administración», parece que se deben comprender todo tipo de responsabilidades administrativas puestas de manifiesto con ocasión de la regularización, aunque no sean estrictamente tributarias. Por ejemplo, responsabilidades ante el Ministerio de Comercio, con ocasión de transacciones con el exterior, existencias de divisas, compensaciones no realizadas, etc., siempre que estas infracciones no constituyan delitos monetarios, pues entendemos que para este tipo de delitos no existe amnistía ni exención en el texto que comentamos.

Caso especial, que sí contempla la Orden ministerial, es el de posibles responsabilidades por cuotas de Seguridad Social. Con buen criterio se decide que la exención comprende «incluso las cuotas de la Seguridad Social» (46), lo cual facilita a las empresas el aflorar o reconocer remuneraciones ocultas por razón de prestaciones de trabajo personal. Naturalmente que esta exención está sujeta a los mismos condicionamientos y requisitos que la Orden ministerial exige para los restantes tributos directos e indirectos, especialmente para el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, cuya problemática ha sido estudiada en páginas anteriores.

b') Derechos y obligaciones especiales de las empresas que regularizan.

a") Derechos.

Entre los derechos de carácter especial, aparte de los tributarios ya examinados, la normativa legal y reglamentaria reconoce los siguientes:

a'') Suspensión de actuaciones inspectoras:

Este derecho se reconoce en el número 8.º de la Orden ministerial, con un doble alcance:

(46) Párrafo 1.º del apartado 6.º

— en el párrafo 2.º, por un período de tres meses, contados desde el día de la publicación de la Orden ministerial (17 de enero de 1978), durante el cual las empresas pueden declarar a la Administración su voluntad de regularizar sus balances;

— en el párrafo 3.º, hasta el día 30 de junio de 1978, o, en su caso, hasta la fecha que para la presentación del balance regularizado tengan las sociedades, según el artículo 72 de la Ley del Impuesto, si esta fecha fuese posterior al 30 de junio. Esta suspensión supone que durante dichos plazos «no se podrán realizar actuaciones inspectoras que se traduzcan en el levantamiento de actas previas o definitivas».

b'') Derecho de consulta:

Recoge y regula este derecho el apartado 9.º de la Orden ministerial, según el cual «las empresas podrán dirigirse en consulta a la Administración sobre todas las cuestiones que se les presenten con motivo de esta regularización.

Respecto al régimen de estas consultas dicho apartado se remite al apartado 4.º de la Orden ministerial de 24 de julio de 1964, con las siguientes modificaciones:

1. Las consultas especiales de carácter vinculante, comprendidas en la letra B) del citado apartado, se presentarán en la Dirección General de Tributos o en las Organizaciones Empresariales debidamente legalizadas y registradas, y Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, o Cámaras Mineras, según los casos.

2. Las consultas se presentarán en un plazo que se iniciará el día siguiente al de la publicación de esta Orden ministerial y terminará el día 31 de mayo de 1978.

3. La resolución de las mencionadas consultas corresponderá al expresado Centro Directivo.

c'') Derecho de enajenación de bienes regularizados:

Reconoce este derecho, que constituye una novedad en las normas sobre regularizaciones del Derecho español, el párrafo 6.º del artículo 31 de la Ley 50/1977, que dice:

«Los bienes y derechos afectados por la regularización a que se refiere este título podrán ser enajenados en cualquier momento, sin que se estime más incremento de valor, a los efectos del Impuesto de Sociedades o del Impuesto Industrial-Cuota de Beneficios, que el que resulte de la diferencia entre el regularizado y el de su enajenación, determinado conforme a las normas del impuesto correspondiente.»

Se repite este precepto en el apartado 5.º del número 7.º de la Orden ministerial, la cual aclara la no aplicabilidad para estos casos del artículo 14 del Texto refundido del Impuesto de Sociedades, salvo para las diferencias entre el valor regularizado y el de enajenación.

b'') Deberes: Adopción del Plan General de Contabilidad.

Aparte de los deberes genéricos de veracidad y cumplimiento de los trámites reglamentarios para el disfrute de las respectivas exenciones, el más importante es el contenido en el último párrafo del número 8.º de la Orden, según el cual «las empresas que se acojan a la presente regularización vendrán obligadas a aplicar el Plan General de Contabilidad cuando así lo disponga este Ministerio».

Esta obligación también venía impuesta por la anterior regularización de balances.

c'') Régimen jurídico de la «Cuenta de Regularización».

El régimen de esta Cuenta es el siguiente:

a'') Ubicación contable.

La Cuenta puede figurar tanto en el Pasivo como en el Activo del balance, según que la cuantía de las incorporaciones sea o no superior al de las eliminaciones.

La Orden exige que «cualquiera que sea su ubicación», debe figurar en «los libros de la empresa con el detalle suficiente para permitir su comprobación por la Administración Tributaria».