CONSEJO DE REDACCIÓN
Albásana García-Quintana, César
(director).
Antón Pérez, José Antonio.
Bayón Martínéz, Ignacio.
Calvo Ortega, Rafael.
Campos Sainz de Rozas, Julián.
Cazorla Prieto, Luis María.
Cubillo Vélez, Carlos.
Dalgado Gómez, Antonio.
Díaz Díaz, Ramón.
Fernández Cuenca, Antonio.
Fuentes Quintana, Enrique.
García Margallo Ríos, Manuel
(secretrario).
García de Vinuesa y Zúñiga,
Carlos.
Martínez Puyó, Servando.
Martínez Serrano, Ricardo.
Nieves Berrocal, Julio.

CRÓNICA TRIBUTARIA Núm. 24/1978

SUMARIO

PRESENTACION, por César Albásana García-Quintana. 5

ESTUDIOS Y NOTAS
- "Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: aspectos fundamentales", por Salvador Villamayor Segura ... 17
- "Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas", por Juan Zordó Ruíz-Ayúcar ... 39
- "Rendimientos del Trabajo Personal: nueva fiscali-
dad", por Amilcar Caro Cabrión ... 631
- "Las regularizaciones fiscales voluntarias de la Ley 50/77, de 14 de noviembre", por José López Berenguer ... 73
- "Comentarios a torno a las normas sobre regula-
rización de la situación fiscal", por Eduardo Fernán-
guez López ... 113
- "El deber de colaboración tributaria de las empre-
sas crediticias", por Felix de Luis Díaz-Monasterio-
Güer ... 121
- "Elución fiscal mediante sociedades", por Modesto
Ogea Martínez-Orozco ... 131
- "Medidas de fomento fiscal al empleo", por Pruden-
cia de Luis Díaz-Monasterio-Güer ... 141
- "Los asuntos fiscales en bienes de naturaleza urbana y
Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio", por
Joaquín Miljoli ... 147

RESEÑA PARLAMENTARIA
- "La promulgación del Proyecto de Ley de Medidas Ur-
genias 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 municipal en la Ley de Finanzas francesa para 1977", por José Arias Velasco ... 163
- "Incisión fiscal en los deportes náuticos", por
José María García-Lostra y Rivera ... 169
- "Impuesto General sobre Transmisiones Patrimonia-
les y Actos Jurídicos Documentados", por M. Cos-
de Cende y A. Martínez Lafuente ... 179

Imprime: Fábrica Nacional de Moneda y Timbre - Depósito legal: M. 1.472 - 1972
COMENTARIOS JURISPRUDENCIALES

- «Seguridad Social Agraria», por Jorge Buela Guarro. 207
- «Impuesto sobre el Lujo: Importación de antigüedades», por José Luís 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 Sánchez y Antonio Marqués 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. 260
- «El Impuesto General sobre la Renta de Personas Físicas y las presunciones de reparto de dividendos», por Juan Moreno Toscano. 285
- «La elección de donaciones ante el Impuesto de Sucesiones», por Jose Ramón Recueiro Astry. 291
- «La Reglía 50 de la Instrucción provisional para la Corte de la Licencia Fiscal en la fabricación de papel», por Antonio Román Egoa. 295
- «Contribución Urbana en las plantas de pesca: Aplicación del artículo 83 del Reglamento de Procedimiento de 1959», por José Torpin Vargas. 299

INDICE DE JURISPRUDENCIA COMENTADA, por Fernando Llanas Mingullón. 311

PRESENTACIÓN

Tal y como se prometió en el número 23 de CRONICA TRIBUTARIA se publica en el que el lector tiene en sus manos los siguientes artículos, anotando y comentando la Reglamentación de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal según Ordenes del Ministerio de Hacienda de 14 de enero de 1978:

«Medidas urgentes de reforma fiscal: Aspectos fundamentales», por Salvador Villanueva Segura, Inspector financiero y tributario en situación de excepción. En el número quedan recogidos los epígrafes de los respectivos apartados, que son suficientemente expresivos de su contenido. Se trata de un buen y crítico artículo de sintesis.

«Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas», por Juan Zarco Ruiz-Ayús, Inspector financiero y tributario, que constituye básicamente más amplia, no así más amplia, de normativa, además de plantear cuestiones que la vida del tributo todavía no ha tenido oportunidad de desvelar.

«Los rendimientos del trabajo personal: Nueva fiscalidad», por Arlal Caro, Inspector financiero y tributario en situación de excepción, en el que con gran sentido práctico y adecuada sistematica se expone la legalidad vigente por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en los respectivos rendimientos.

«Las regularizaciones fiscales voluntarias de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre», por José López Berenguer, trabajador y profesor universitario, que no necesita presentación alguna. Basta examinar el sumario de este artículo para afirmar que se trata del mejor trabajo publicado sobre dicha materia por el grado de pormenorización con que es expuesta y por la amplitud del estudio que su autor ha realizado. Es indudablemente la mejor puesta que ha podido elaborarse para componerlo por los de momento difíciles senderos de las regularizaciones fiscales voluntarias.

«Comentarios en torno a las normas sobre regularización voluntaria de la situación fiscal», por Eduardo Fernández López, del Cuerpo de Intervención y Contabilidad de la Administración Civil del Estado. Este artículo destaca por su sencillez, expositiva y su utilidad para quien no precise desencendir a situaciones complejas. En esta colaboración, lo mismo que en la de J. López Berenguer, ya se examina la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 6 de febrero de 1978.

«El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias», por Félix de Luis, Abogado, en el que se pronuncia sobre si la Ley de Medidas...
La Orden ministerial, en cambio, si parece exigir la mencionada relación de causalidad. En el párrafo primero del número 6º determine 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 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 correspondan 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... que se ajusta a los principios de ordenación, claridad y exactitud contenidos en el título III del Código de Comercio. Esta exigencia, aunque lógica, está en la letra de la Ley, aunque quizá 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 la inmovilización de la beneficencia 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.

dº) Exenciones en el Impuesto sobre Sociedades y en el Industrial-Cuota de Benefijios.

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 distintas al 31 de diciembre de 1977, si existe ejercicio parcial), y también respecto a ejercicios anteriores, puesto que la regularización puede poner de manifiesto beneficios acumulados de años anteriores.


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, deducidos, en su caso, las obligaciones para con terceros que se hubieren hecho en contabilidad;

   — que 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, se ajuste 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 no se corresponden con elementos del activo incorporados, ni han sido reparados como dividendos o bajo cualquier otra forma de participación.

Lo primero que tenemos que preguntarnos es si este supuesto es posible; lo segundo, si se hubiere aplicado a otros activos incorporados, o se hubiere reparado a los socios, etc., supuestos todos contemplados en el caso anterior antes estudiados.

En la variante segunda, la solución a su vez, depende de: primero, que no exista exención por el impuesto de referencia, en cuyo caso no existe beneficio; segundo, 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.


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

Si dichos años han sido comprobados conforme, no existe problema; si han sido probados, y se han levantado actas definitivas pendientes de ingreso, la Orden prevé que dicho cierre de la exención no es aplicable, y las liquidaciones pueden seguirse al vencimiento del año (39).

El problema surge respecto de declinaciones no comprobadas por la Inspección, o pendientes de finalizar la comprobación, por existir solamente actuaciones inspectivas de trámites a actas de constancia de hechos.

En todo caso, se duda algo, la empresa que desea una liquidación, 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 que las soluciones estudianos 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 un o varios años antes, que se hayan ido acumulando o transformando en elementos.

(38) En estos problemas se ve claro que...

(39) Recordemos el párrafo 5º del punto 6º:

"En la exención no afectará a las cuotas pendientes de liquidación por razón de estimaciones objetivas correspondientes al ejercicio 1976 y anteriores, ni a las cuotas liquidadas y pendientes de ingreso en la fecha de entrada en vigor de la Ley 30/1977, de 14 de noviembre, y a las pendientes de liquidación en virtud de declaraciones del contribuyente o de actuaciones inspectivas realizadas con anterioridad a la indicada fecha."
tos del activo, o distribuyendo entre los ac- 

La conclusión final es que no pueden le- 
vantarse actas, por dichos ejercicios anterior-
res, cuando se demuestre que se han cum-
plido las condiciones de la regularización, in-
cluso aun cuando se hayan iniciado actuacio-
nes inspeccionar o se hayan levantado actas de 
constancia de hechos.

Esta solución es congruente con la na-
turaleza de esta amnistía y también con los 
efectos, de cara a las actuaciones inspec-
toras, de las normas que nos ocupan. En efec-
to, sólo por esta razón se explica la parali-
sación de actuaciones inspeccionarias ordenadas 
por el apartado 8.º de la Orden.

Concuerda con esta interpretación la Círcu-
lar 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 Benefi-
cios del Impuesto Industrial, ni los de 
las entidades sujetas al Impuesto sobre Sóc-
iedades, que se hayan acogido a la regula-
rización voluntaria de la Ley 50/1977, 
en cuanto a los ejercicios anteriores a
aquel a que se refiere la regularización, 
siempre que el balance regularizado, una
vez comprobado, resulte verosímil."

Después de algunas consideraciones sobre 
otros tributos distintos de la de Sociedades o 
Cuota de Beneficios, sigue diciendo este nú-
mero 2.º:

"En particular, respecto al Impuesto 
sobre Sociedades e Industrial, Cuota de 
Beneficios, se seguirá la compon-

dición de la base imponible declarada res-
pecto a los ejercicios anteriores al de la 
regularización."

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

"En su virtud, cuando se comprueben 
las declaraciones y balances aludidos en 
los números 1.º y 2.º anteriores, y la compon-
probación resulte de conformidad, la In-
spección hará constar mediante diligencia, 
además de tal circunstancia, la siguiente 
nota:

"Habiendo comprobado de conformi-
dad la declaración a que se refiere la pre-
sente acta, no se objeto de modificación 
las base imponibles correspondientes a 
ejercicios anteriores, de acuerdo con lo 
dispuesto en la Orden ministerial del 14 
de enero de 1978, y en la Circular de 
la Dirección General de Inspección Tributa-
ria de 6 de febrero de 1978.""

e) Exenciones en el Impuesto sobre 
Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídico-

documentados

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

- primero: que se trate de "operaciones de transmisión" realizadas con anterioridad
  al 17 de noviembre de 1977. (Debe en-
tenderse el término «operaciones de transmi-
siones» en forma lo suficientemente amplia
  para comprender también las declaraciones 
de obra nueva, divisiones horizontales o de 
coisa const, etc., etc.);
- segundo: que estas transmisiones 
  estén sujetas a bienes, derechos y obligaciones 
  que se hubieren incorporado total o parcial-
  mente en contabilidad;
- tercero: que la empresa que regulariza 
  sea el sujeto pasivo de estas transmisiones 
  (es decir, sea el adquirente), y
- cuarto: que se trate 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 interpretati-
vos.

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

El segundo requisito debe matizarse tam-
bién en el mismo sentido que para el ante-
rior:

(40) Párrafo 3.º del apartado 6.º
(41) Párrafo 3.º del apartado 5.º

rión impuesto: puede suceder que las em-
presas hayan adquirido en documento pri-
vado bienes que se hayan revendido antes 
del 17 de noviembre, y cuyo impuesto se ha-
ya materializado en bienes que se aforan, 
or se haya distribuido a los socios. Para
que se aplique la exención, por res-
ponder 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 re-
sulta 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 documen-
tos 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 li-
quidadora competente, ésta deberá declarar 
los exentos, siempre y cuando, naturalmente,
la empresa pueda demostrar que la regula-
rización ha sido declarada veraz y correcta 
por la Administración. Como esta comproba-
ción puede demorarse en el tiempo, parece
que también debe demostrarse cualquier ac-
tuación inspectora o de liquidación respecto
de dichos documentos.

Pero sucede, según el imperativo del pá-
rrafo 3.º del apartado 5.º de la Orden mi-
nisterial, que durante el año 1978 deberán 
formalizarse los «correspondientes documen-
tos públicos» relativos a las adquisiciones o
actos que estén examinando. Entonces la 
duda surge: es que la exención sigue siendo 
la que estaba exentos del Impuesto sobre Trans-
misiones Patrimoniales estos documentos pú-
blicos?

Nos inclinamos por la tesis afirmativa, 
sustentando el argumento de que los "actos 
documentados públicos" se limiten a elevar a escritura pública los respectivos documentos privados anter-
iores al 17 de noviembre de 1977, respecto
a los cuales se ha de establecer que existía ya la 
correspondiente nota de exención. Pero si la 
escritura pública se produce como una actu-
aución nueva e independiente, desligada del 
documento privado anterior, entonces venimos
difícil, por no decir imposible, la aplicación de 
esta exención.

En relación con el conjunto del tema, pu-
diera suceder que existieran actuaciones in-
pectorías iniciadas respecto de estas adqui-
siciones o actos. Entendemos que también en 
estos casos la exención debe prosperar, almen-
dos que no existan actas definitivas, de con-
formidad con lo dispuesto con carácter ge-
neral en el párrafo 5.º del apartado 6.º de 
la Orden ministerial (42).

f) Otros impuestos directos e indirec-

a) Exención y requisitos:

Tanto la Ley como la Orden ministerial 
admiten la posibilidad de que la exención 
alcance a todos los impuestos directos e in-
directos; la Orden ministerial añade, incluso, 
la exención en el I.R.T.P. Con posterioridad a 
la ejecución de este trabajo se ha publicado la Circular de la Dirección General de la Contabilidad del Estado del 17 de Fe-
brero de 1978, en la que se concretaron aspectos 
edeterminados de la exención en los Impuestos sobre 
Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Docu-
mentados. En muy breve síntesis se puede destacar lo si-
guiente:

En cuanto a la directa, declara que su aplicación 
mas frecuente concierne a la adquisición de bienes 
derechos y a las obligaciones no constitutivas, 
que tengan como sujeto pasivo a la empresa que 
regulariza su balance y su contabilidad 
antes a 17 de noviembre de 1977. Son requisitos pre-
ceptivos para su aplicación: la formalización 
ante la Delegación de Hacienda, justificándose, me-
diante certificaciones de los administradores de la 
empresa, que los actos a regularizar no han tenido 
previo reajo contable, la prueba suficiente de que 
los bienes afectados estén en el activo real antes 
de la vigencia de la Ley, cuando el título de adquisición 
falla un documento privado. Esta prue-
ba es tutizada por la Circular, con gran 
flexibilidad, citando a título expositivo diversos medios califi-
cados como suficientes (documento acreditativo del 
precio del acto, certificado de cuentas de obra, si se 
trata de solares; documentos que acrediten la utilidad 
por medio de propietarios, si se regularizan 
la subsahar de bienes, y, en general, los recibos de 
suministros a los inmuebles: electricidad, teléfono, etc.).

La exención tendrá un efecto provisional, hasta 
traslado que por el decreto de la Finanzas y Tributa-
rías se dé conformidad a la regulación. Para la 
declaración de exención provisional producirá una li-
quidación contable en el orden interno de los ba-
ses 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 sustitu-
ente».

4.1 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 Im-
puestos Especiales.

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

1.º Que las responsabilidades tributarias «no pongan de manifiesto» con motivo del
lucimiento de activos reales ocultos.

2.º Que haya finalizado el plazo para la presentación de las respectivas declaraciones
tributarias, por lo menos, desde el día 17 de noviembre de 1977.

3.º Que se trate de «cuotas pendien-
tes de liquidación por razones de estimaciones objetivas correspondientes al ejercicio de
1976 o anteriores», o bien «liquidaciones y pendientes de ingreso en la fecha de entrada en
vigor de la Ley 30/1977, de 14 de no-
viembre», o bien «inicios y liquidaciones
de declaración del contable, o de actua-
yentes o de actuaciones inspeccionadas con
anterioridad a la indicada fecha».

bº) Comentarios y problemas:

Respecto al alcance de la exención, las du-
das son pocas: el legislador ha querido que se
pueda aplicar a todos los impuestos di-
rectos e indirectos, a todos los contribuyentes
y a todas las responsabilidades frente a la
Administración, de las que fuera deudora la
tienda que regularizó sus balances (44).

Al precisar la Orden que también alcance a las
deudas tributarias en las que hubiera po-
dido incurrir la empresa como sustituto del
dependiente, se dan las claves a este
respecto.

Mayor discrepancia suscita el tema de los
condicionamientos impuestos por la Orden
ministerial. Conviene analizarlos:

1.º Responsabilidades «pasadas de mani-
fiesto» como consecuencia de la incorpora-
ción de valores ocultos.

(43) Orden ministerial, apartado 6.º, párrafo 7.º
(44) Artículo 31 de la Ley.

De nuevo nos encontramos con el proble-
ma de la correlación entre las operaciones de
la concesión de la exención, sobre el cual no debemos insistir. Entende-
mos que esta correlación existirá normalmen-
te, pero que debe interpretarse en un sen-
tido muy amplio, pues la Ley no lo exige.

Basta algún tipo de relación entre la regula-
rización y el hecho imponible, para que la
exención sea concedida.

Respecto al I.G.T.E., las operaciones realizadas y no contabilizadas en
cuanto haya podido o no repercutirse el
Impuesto. Resultará difícil a la empresa de
mostrar el destino final de la contra partida
de estas ventas. Si demuestra que con dicha
contra partida se ha adquirido un activo que
se incorpora, no existe problema; pero aun
que no pueda trazar en ningún momento que
normalmente serán el supuesto más pro-
bable, también se aplicará la exención, por
cuantas razones hemos expuesto en páginas
anteriores.

Respecto al I.R.T.P., o al Lujo, los su-
puestos pueden ser similares: pueden hab-
serse pagado retribuciones o realizados ven-
tas, en las que no se haya retenido ningún
de contribución, o que no se haya retenido y
no contabilizado. En ambos supuestos de-
berá aplicarse la exención, por las mismas
razones.

Supuestos distintos son los del I.G.T.E.
repercibido, o del I.R.T.P. o del 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: prime-
ro, por el que no se puede eliminar una cuanta
del pasivo, que representa una deuda real,
la que, sin duda, como exige la Ley para su eli-
minación; y segundo, porque no existe, en
ninguna de estas cuentas, responsabilidad tributaria am-
ni satisfable, puesto que la empresa nada ha ocu-
tado, y aún estaba a tiempo, el día 17 de
noviembre de 1977, para presentar las co-
desempeñadas declaraciones e ingresar su im-
porte en el Tesoro (45).

(45) Confirma este criterio la Circular de la Di-
rección General de Trámites de 2 de febrero de
También comparte este criterio la Circu-
lar de la Dirección General de Inspección de
6 de febrero de 1978. Efectivamente, en el
párrafo 2.º de su número 2.º, se refiere a las exenciones aplicables en el Im-
puesto sobre Sociedades e Industrial-Cuota de
Circulación. En este sentido, cita la Circular del
17 de noviembre de 1977, que establece que en el
caso de que la empresa no haya tenido ni de-
satisfactores ni de ingresos, o que se hubieren
liquidado de manera total o parcial, no se
aplicará el supuesto de no existencia de
asistencia para el menor de 17 años.

(46) De esta forma, se otorga a la empresa una
exención automática, que se aplicará al su-
plantar en el año correspondiente.

3.º Que no se trate de cuotas pendien-
tes de liquidación.

Se contemplan distintos supuestos dentro
de este tercer requisito.

El supuesto de que la empresa esté sometida
to el régimen de estimaciones objetivas 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,
no parece lógico: obedece además al prin-
cipio de que no existe automática, y tal
sucece 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 supuestos también son coherentes: 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 hubieran producido actuaciones inspeccionales, incluso de constancia de hechos, no se hubieran firmado las actas previas o definitivas, susceptibles de provocar una liquidación tributaria.

8') Ejecución 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 1º de su número 8º. Poco se tiene 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 22º y 15 de la Ley de Regulación de 2 de julio de 1964, que se hubieran podido ocultar;
- las contribuciones especiales, de cualquier naturaleza;
- las tasas y exacciones fiscales y parafiscales;
- todos los tributos y recargos de las Corporaciones Locales, incluido, como uno de los más importantes, el Arbitrio Municipal de Pla de Valls.

La inclusión de los «derechos de aduanas», entre los tributos amnistiables, supone también la exención de cualquier tipo de responsabilidades que pudieran incurrir como consecuencia de la Ley de Contrabando, según el texto aprobado por Decreto de 16 de julio de 1964. Naturalmente, la exención sólo se aplicará a los hechos descubiertos como consecuencia de la regularización, pero no a los descubiertos de antemano, y cuyas causas puedan estar en trámites.

Respecto a otros «responsabilidades frente a la Administración», parece que se deben comprender todos los de responsabilidades administrativas de manifiesto con ocasión de la liquidación, 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.

Casos especial, el que 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 aforar o reconocer remuneraciones ocultas por razón de prestaciones de trabajo personal. Naturalmente que esta exención está sometida 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 peculiaridad 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 inspectores:

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

(46) Párrafo 1º del artículo 6º

- en el párrafo 2º, 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 3º, 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 número 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:

Reconoce y regula este derecho el apartado 9º 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 4º 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 de manifiesto, vigiladas 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 exajenación de bienes regularizados.

Reconoce este derecho, que constituye una novedad en las normas sobre regularizaciones del Derecho español, el párrafo 6º del artículo 31 de la Ley 30/1977, que dice:

«Los bienes y derechos afectados por la regularización, que a efectos de este título podrán ser exajenados en cualquier momento, sin que se estime más incremento de valor, a los efectos del Impuesto de Sociedades o del Impuesto Inmobiliario, y cuando beneficien de tales exacciones, y únicamente para los efectos de los artículos 3º y 7º de la Ley 30/1977, se entenderá que las exacciones se hacen en virtud de que el solar o inmueble en cuestión ha sido vendido a un precio inferior al de mercado de aquel momento.»

Se repite este precepto en el apartado 5º del artículo 14 del Texto refundido del Impuesto de Sociedades, salvo para las diferencias entre el valor regularizado y el de exajenación.

h') 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 8º de la Orden, según el cual las empresas que se acogan a la presente regularización vendrán obligadas a aplicar el Plan General de Contabilidad cuando así lo disponga el Ministerio.

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

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

El régimen de esta Cuenta es el siguiente:

Ubicación contable.

La Cuenta puede figurar tanto en el Pasivo como en el Activo del balance, según 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.»