

EL NUEVO TEXTO UNICO ITALIANO DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS

SUMARIO: I. CONSIDERACIONES GENERALES.—II. DIVISIÓN.—III. PERÍODO IMPOSITIVO.—IV. SUJETOS.—V. DOMICILIO FISCAL.—VI. FAMILIAS NUMEROSAS.—VII. LA DECLARACIÓN.—VIII. INVESTIGACIÓN ADMINISTRATIVA.—IX. EVASIÓN, FRAUDE Y SANCIONES.

I

El 1 de enero del presente año 1960 ha entrado en vigor el nuevo Texto Unico sobre los impuestos directos, aprobado por Decreto presidencial el 29 de enero de 1958. El nuevo texto legal no es sino una de las numerosas etapas de la reforma de las instituciones tributarias que en los últimos años se está llevando a cabo en Italia. Tanto la evolución de ideas como el sucederse de los acontecimientos ha motivado un movimiento de reforma de importantes sectores del ordenamiento jurídico (1) con el fin de darle modernidad suficiente y realizar así ese fenómeno de reajuste de que han menester periódicamente las instituciones jurídicas. Dicho movimiento ha tenido influencia decisiva sobre el sistema fiscal italiano, que aparecía ciertamente anticuado e ineficaz. La famosa reforma Vanoni (2) fué el primer gran paso dado, y de él derivan las poste-

(1) Como resultados importantísimos de ese movimiento de reforma me limitaré a señalar el Código civil, aprobado por Decreto regio de 10 de marzo de 1942, número 262, como logro importante compuesto por la evolución de las ideas y la Constitución republicana de 27 de diciembre de 1947, y el Tratado de Roma, de 25 de marzo de 1957, por el que se constituye la Comunidad Económica Europea (Mercado Común), como principales manifestaciones en el terreno jurídico del desarrollo de los acontecimientos. Por lo que atañe al movimiento de reforma en el seno de la Administración pública, vid. ENTRENA CUESTA: *Modernas tendencias de los estudios sobre la ciencia de la Administración en Italia: El Congreso de Varenna*, en el número 18 de esta REVISTA, páginas 365 y sgs., y también del mismo: *La reforma de la Administración pública en Italia*, número 20 de esta REVISTA, págs. 191 y sigs.

(2) Sobre este tema, vid. GARCÍA AÑOVEROS y VICENTE-ARCHE DOMINGO: *La reforma tributaria italiana*, número 22 de esta REVISTA, págs. 255-303, trabajo que sirve de

riores modificaciones introducidas sobre la legislación fiscal italiana. La reorganización de un sistema tributario es labor de muy amplias dimensiones. Por ello que, si la Ley Vanoni sentó los principios fundamentales que dan la tónica general de la reforma, dicha ley requiere ser completada con otras posteriores que regulen en concreto los diversos aspectos del sistema. Consecuencia directa de la Ley Vanoni fué la también Ley de perecuación tributaria de 5 de enero de 1956, llamada Ley Tremello-ni (3), de la que el Texto Unico que estamos examinando deriva directamente.

Amplias posibilidades han quedado abiertas a las modernas Haciendas con la evolución de los principios rectores de los sistemas financieros. El paso de la *Hacienda neutral* a la *Hacienda productora y redistribuidora* (4) no es sino un fiel reflejo de la diferente concepción teleológica del Estado liberal y del Estado contemporáneo. Pero el cumplimiento eficaz de las misiones encomendadas hoy a la Hacienda está conectado íntimamente con la perfección del sistema financiero que ha de servir de cauce obligado a aquéllas. Dos posiciones límites podemos distinguir a este respecto. Imaginemos, por un lado, una Hacienda sistemáticamente estructurada, dotada de unidad y consistencia suficientes para adoptarse flexiblemente a las situaciones que puedan sobrevenir. En la mayoría de los casos una simple modificación de alicuotas bastará. Si las complicaciones son mayores se exigirán, quizá, algunas modificaciones temporales, y, en todo caso, no variará la estructura general del sistema. Pensemos ahora en la otra alternativa: una Hacienda formada por aluvión, carente de toda unidad y sistemática. No es capaz de afrontar situaciones imprevistas, por lo que muchas veces se producen esos fenómenos de contradicción sistemática que hacen que determinada ley o disposición sea regida por principios en pugna con otras disposiciones igualmente vigentes. Además, como fenómeno complementario se produce una perniciosa proliferación legislativa que a nadie favorece.

Advertimos que en la referencia anterior se trataba de posiciones límites con las que no suelen coincidir los sistemas existentes. Estos últimos, sin embargo, pueden ser adscritos con bastante aproximación a uno u otro grupo. Italia se encuentra en una posición de transición gracias a la actividad reformadora a que antes me refiero. Y cuando se produce el tránsito de un sistema a otro, la situación se complica momentánea-

antecedente directo al nuestro. Consúltese la numerosa bibliografía allí citada, a la que me remito.

(3) Esta ley, que debe su nombre al entonces ministro de Finanzas, fué denominada oficialmente «Ley de perecuación tributaria».

(4) Sobre las consecuencias de esta tendencia, vid., por todos, recientemente, COSCIANI: *Las últimas tendencias de la Hacienda moderna*, «Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública», vol. IX, 34, págs. 242 y sgs.

mente y aparecen las dificultades, formales y materiales, de adecuar las nuevas instituciones y criterios con el resto del ordenamiento jurídico.

De ahí que resulte muy interesante la aportación que a este respecto supone el nuevo Texto Único de impuestos directos, que viene a sustituir a gran número de leyes dispersas (5), constituyendo una importante simplificación legislativa. Ello se explica porque el Texto Único debe su nacimiento a la autorización contenida en el artículo último de la Ley Tremelloni—el 63—, en que se autoriza al Gobierno de la República, oída una comisión parlamentaria compuesta de cinco senadores y cinco diputados, a emanar, en el plazo de dieciocho meses a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, textos únicos referentes a los diversos impuestos directos, a las disposiciones generales, así como a las normas sobre recaudación, eliminando las disposiciones en contraste con los principios contenidos en la Ley de 11 de enero de 1951, número 25 (Ley Vanoni), y por lo que hace en concreto a la presente ley, aportando, junto a las modificaciones útiles para una mejor coordinación, las necesarias para la actuación de los siguientes criterios: 1) adaptación de las disposiciones a la exigencia de simplificación en la aplicación de los tributos y a la de una racional organización de los servicios; y 2) perfeccionamiento de las normas que regulan la investigación de las rentas por parte de la Administración pública.

Es ambicioso el contenido del referido artículo y constituye un completo programa de los pasos a seguir en la vía de la reforma fiscal. Junto a la facultad de emitir textos únicos, los fundamentales criterios de simplificación, organización racional y perfeccionamiento de las diversas normas tributarias. Criterios que aparecen enunciados de forma programática y dejan un amplio margen al legislador posterior (6). No interesa ahora sino resaltar su importancia para poner de manifiesto las características más importantes del antecedente directo del Texto Único que examinamos. Si éste es interesante desde un punto de vista formal por la simplificación que supone, no son menos importantes desde un punto de vista sustancial las aportaciones que contiene. Y es que no nos encontramos ante una simple compilación de normas antiguas, sino que el Decreto de 29 de enero de 1959 contiene sensibles modificaciones e innovaciones de las fuentes (7).

(5) El artículo 288 enumera una muy larga serie de normas abrogadas. D. ANGELI, en su colaboración al *Commento testo unico imposte dirette*. Milano, 1958, pág. 17, indica que el Texto Único comprendía unas cien leyes emanadas del 1865 al 1956, abrogando, absorbiendo o modificando varios miles de artículos.

(6) En este sentido, y hablando de la lucha contra la evasión fiscal, escribe L. MACNANI que «es difícil mantener y seguir un camino equilibrado antes de proceder a la reforma del contencioso tributario, antes de haber reducido las alicuotas de los impuestos directos a un nivel soportable y antes de haberse ocupado de simplificar todo el sistema» (*Finanza Pubblica*, en «Stato Sociale», II, 7, 1958; pág. 789).

(7) R. MAZZETTI: *Commento*, cit., pág. 382.

Nos encontramos en primer lugar con el problema de la constitucionalidad del nuevo Texto Unico. Se trata de un Decreto del Presidente de la República, a propuesta del Presidente del Consejo de Ministros; en Italia, como en la mayoría de los países, rige también el principio de legalidad tributaria (8). Constituye dicho principio uno de los casos de reserva legal que presupone, según M. S. GIANNINI (9), «una norma sulla normazione» y que bajo el aspecto objetivo se puede considerar como una legitimación a legislar. La ley *reserva* determinadas materias que no podrán ser reguladas sino por medio de leyes o disposiciones que tengan valor análogo. Ahora bien, como indica el propio GIANNINI, existen varias especies de reserva legal diferenciadas entre sí según la amplitud de la acción reservada al legislador primario. Se pueden distinguir así dos clases de reserva. En la primera, la materia reservada puede ser únicamente regulada por normas primarias. En la segunda, la materia reservada en menos amplia: no se requieren siempre y en todo caso normas primarias, leyes, sino que es suficiente que el acto normativo primario contenga la disciplina general de la materia. En este segundo grupo es donde debemos incluir la reserva establecida en materia tributaria, y es el mismo M. S. GIANNINI quien nos dice que, a la vista del principio constitucional, la ley en materia tributaria es legítima siempre que la prestación tributaria sea configurada por la ley con *determinación suficiente*, o, por el contrario, que no sea atribuida a la autoridad administrativa una discrecionalidad tan laxa que le permita alterar, en el momento de la aplicación, la naturaleza de aquélla (10). De ahí que uno de los principales problemas que de hecho surgen, y que en este caso están planteados, es el de discriminar si existe la determinación legal suficiente (11). Está fuera de duda que el art. 63 de la Ley Tremelloni contiene una verdadera autorización para que el Gobierno haga uso de la función legislativa que en ciertos casos le concede la Constitución (12). Ahora el principal problema

(8) Textualmente, de modo expreso, lo señala el art. 23 de la Constitución: «Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no es por medio de una ley.» Sobre este artículo, en concreto: A. D. GIANNINI: *I rapporti tributari*, en «Compendio sistematico alla Costituzione italiana», dirigido por Calamandrei y Levi. Firenze, 1950, I, págs. 274 y sgs.

(9) M. S. GIANNINI: *I proventi degli enti pubblici e la riserva della legge*, separata de «Studi in onore di G. M. De Francesco». Milano, 1957, págs. 403 y sgs. Sobre el tema de la reserva legal, vid. igualmente GARCÍA DE ENTERRÍA: *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa*. Madrid, 1956, págs. 83 y sgs., quien considera a la materia tributaria como uno de los pocos casos, quizá el único, de «materias reservadas» que se presentan en el Derecho español.

(10) M. S. GIANNINI: *I proventi*, cit., pág. 405.

(11) A las mismas conclusiones, aunque con menor altura doctrinal, llega MAZZETTI: *Commento Testo Unico*, cit. pág. 383.

(12) Dice el artículo 76: «No puede ser delegado al Gobierno el ejercicio de la función legislativa, si no es con determinación de principios y criterios directivos,

estriba en saber si todas las disposiciones del Decreto que comentamos pueden ser encuadradas dentro de los límites señalados por la Ley Tremelloni y que antes hemos recogido. La verdad es que hay tres o cuatro supuestos que parecen salirse de la autorización legislativa. El más claro de ellos es el que restringe las deducciones que deben hacerse al aplicar el impuesto complementario, que se aparta de las normas legales reguladoras del tributo. La Administración ha querido dar firmeza de este modo a una interpretación por ella defendida, que había sido rechazada en varios casos por la jurisprudencia (13). Tal innovación no tiene nada que ver con los ya indicados criterios de simplificación, racionalización o mayor control. A mayores dudas dan lugar otros puntos, precisamente porque en estos casos hay una conexión más o menos íntima con los criterios señalados. Así, el artículo 42 se refiere a las inspecciones y registros sobre libros y documentos; se enfrentan, por un lado, la conveniencia de ampliar las facultades inquisitivas de la Administración, y, por otra, la necesidad de salvaguardar el domicilio privado, cuya violación está expresamente castigada por el artículo 615 del Código Penal. Iguales dificultades plantea el artículo 39, que en su apartado c) autoriza a las autoridades financieras a citar, para consultarle, a cualquier persona capaz de proporcionar información. Evidentemente dicha norma necesita de ulteriores precisiones, ya que la generalidad y amplitud de la autorización está en abierto contraste con los artículos 13 y siguientes de la Constitución, que consagran la inviolabilidad de la libertad personal.

II

El Texto Unico, que consta de 290 artículos, podemos considerarlo dividido en tres partes, que se pueden diferenciar netamente.

En primer lugar, una parte general en que se comprende una serie de materias comunes a los impuestos regulados en el Texto. Se habla en ella, con carácter general, del ámbito de aplicación, período impositivo, presupuesto de hecho tributario, territorialidad del impuesto, prohibición de doble imposición, domicilio fiscal, sujeto pasivo de la relación tributaria, sustituto, responsable, inspección de rentas privadas, etc. De la enumeración de las materias tratadas salta a la vista la amplitud de miras del Texto Unico, pero su importancia crece considerablemente cuando se observa que en dichas normas va contenida una muy completa parte

y solamente por tiempo limitado y para objetos definidos.» Sobre este punto concreto, SOLAZZI: *Le legge delegate*, en «*Commento sistematico alla Costituzione*», cit. II, páginas 80 y sgs. De lo que llevamos dicho se deduce cómo se cumplen en el caso presente los tres requisitos exigidos de principios directivos, objetos definidos y tiempo limitado.

(13) D1 PAOLO: *Commento testo unico*, cit., Prefazione, pág. 13.

general del Derecho tributario. Y no es un obstáculo el que dichas normas se apliquen solamente a los siete impuestos recogidos en el Texto. Normalmente la parte general de una disciplina es obtenida por la doctrina, mediante un juego de deducciones y comparaciones que tras un laborioso trabajo se plasman en una realización concreta y unitaria. Pero los textos legales, de ordinario, suelen prescindir de esas normas de tipo general, y cuando no lo hacen, es de una manera aislada y esporádica, por lo que falta siempre una consideración conjunta que sirva como base de un determinado sector del ordenamiento jurídico. Nos encontramos así, en este caso, con el problema de la codificación administrativa, de la que no es sino una parcela la llamada codificación tributaria (14). Si es deseable la unificación de criterios y la simplificación que toda codificación supone, en el caso de la legislación administrativa, o más parcialmente en el caso de la legislación tributaria, se tropieza con la gran dificultad práctica de llevarla a efecto. Por ello, un recurso bastante utilizado por el legislador es la promulgación de leyes que, aunque ocupándose de una materia concreta y limitada, utilizan las características de la materia regulada para dar una regulación unitaria de un sector importante de disposiciones constitutivas de la parte general. De esta manera la labor realizada en pro de la codificación es importantísima y muy eficaz (15).

Aquí radica, a mi entender, la mayor importancia del Texto Único y la influencia decisiva que ha de alcanzar esta parte del mismo. De una manera unitaria son tratados en ella los puntos a que antes me he referido con validez para el amplio campo de los impuestos directos. Pero es evidente que muchos de estos principios trascienden de esta localización y constituyen verdaderos principios generales del Derecho tributario. Bien que discutidos todavía por la doctrina muchos de ellos, el legislador se define y da un paso decisivo que no dudo será aprovechado por posteriores disposiciones: una vez que se determina en qué consiste el período

(14) SÁINZ DE BUJANDA: *La codificación fiscal*, en *Hacienda y Derecho*, Madrid, 1955, pág. 49 y sgs., sostiene que la codificación fiscal no es sino un aspecto de la codificación administrativa. Respecto a la importancia de dicha tarea se puede extender plenamente al caso de Italia, la afirmación de dicho autor, en el mismo lugar, cuando afirma que la «codificación de la legislación fiscal española es la tarea más urgente que incumbe actualmente al Estado español en el campo de la política financiera».

(15) Señala A. BERLIRI la perfección que ha alcanzado el impuesto sobre la renta de la riqueza mobiliaria de tal manera que cada vez que se crea un nuevo impuesto directo mientras se dictan normas para la determinación de los sujetos y del objeto imponible, se remite el legislador a las normas vigentes para aquel en lo que respecta a la determinación, desarrollo y extinción de la relación jurídica tributaria.

Las opiniones de A. BERLIRI las recogimos personalmente en las explicaciones de cátedras dadas por el mismo en el curso 1958-59. en la Universidad de Bolonia: vid. su *Corso di diritto tributario*, ed. a cargo del Dr. FURIO BOSELLO, V, I, Bologna, 1959, publicado simplemente a efectos didácticos.

Respecto al punto a que me refiero en esta nota, véase: Op. cit., págs. 85 y sgs.

impositivo, o quiénes pueden ser sujetos pasivos del impuesto, o quién es el responsable o el sustituto, se fijan ya ideas generales que no han de diferir si se trata de un impuesto directo o se trata de uno indirecto. Y lo mismo se puede afirmar respecto al domicilio fiscal o respecto a la definición del presupuesto de hecho tributario. Por ello se ha señalado ya que esta parte asume realmente el valor de una normativa general de la actividad tributaria (16).

En una segunda parte se contiene el desarrollo minucioso de cada uno de los impuestos directos. De esta manera aparecen conjuntamente regulados, y la simplificación legal que se ha logrado es ciertamente importante. Sucesivamente se ocupa el Texto de los siete impuestos siguientes: sobre la renta dominical de los terrenos; sobre la renta agrícola, sobre la renta de los edificios, sobre la renta de la riqueza mobiliaria, impuesto complementario progresivo sobre la renta, impuesto sobre las sociedades e impuesto sobre las obligaciones. Es la parte más extensa de todo el Decreto y comprende siete de los doce títulos en que se divide.

En la tercera parte podemos agrupar lo referente a la recaudación y a las sanciones. Materias ambas ciertamente interesantes por el desarrollo doctrinal y práctico que ha alcanzado. La primera de ellas (17) debe mucho al impulso que ha experimentado recientemente la ciencia de la Administración. Debemos señalar aquí cómo la reglamentación de las sanciones (18) ha sido tradicionalmente una de las partes más completas del Derecho tributario italiano. Prueba de ello es la perfección alcanzada por la famosa Ley número 4 de 7 de enero de 1929, todavía vigente, que constituyó la norma general para la represión de las infracciones de las leyes financieras. No es de extrañar que con tales antecedentes las normas de esta última parte del Texto Único alcancen una eficacia semejante a las de la parte general. Es igualmente de destacar la labor de síntesis que se ha realizado, y más si se tiene en cuenta la fuerza de

(16) Así DE ANGELIS-POTENZA-TESTA, en el prólogo del *Testo Unico delle Leggi sulle Imposte Dirette*. Milano, 1959, III.

(17) Para un planteamiento de las abundantes cuestiones doctrinales que plantea la recaudación de impuestos, véase A. D. GIANNINI: *Istituzioni di diritto tributario*, 7.ª ed. Milano, 1956, 235 y sgs., y la abundante bibliografía allí citada, a la que me remito. Para el estudio de la recaudación en el Texto Único, vid. F. GUZZARDI: *Commento Testo unico*, cit., págs. 307 y sgs.

(18) Para un estudio general de las sanciones fiscales, vid. ZANOBINI: *La sistemazione delle sanzioni fiscali*, en *Scritti vari di diritto pubblico*, Milano, 1955, págs. 239 y siguientes; SPINELLI: *La repressione delle violazioni nelle leggi finanziarie*, 2.ª ed., Milano, 1947, 5 y sgs.; GIROLA: *Sanzioni penali e sanzioni amministrative*, en «*Rivista diritto pubblico*», 1929, I, págs. 429 y sgs. Para un examen de puntos concretos, vid. G. SPINELLI: *Le sanzioni nella legge 5-I-1956, n.º 1*, «*Archivio Finanziario*», 1957, págs. 590 y sg.; GENZANO: *La riforma tributaria*, Napoli, 1956, págs. 200 y s.; así como la colaboración de DUS en *Commento Testo unico*, cit., pág. 326.

la opinión de BERLIRI (19), quien sostiene que esta última parte no se aplica solamente a los siete impuestos directos, sino que es de validez general para otros impuestos directos que no son regulados en el Texto.

III

Es, sin duda, conocido el alto grado de prestigio que han alcanzado en Italia los estudios de Derecho tributario (20). Esta disciplina ha adquirido considerable desarrollo, y su propia eficiencia no puede menos de influir sobre la marcha de la legislación fiscal. No es extraño, por ello, que se hayan señalado como características propias del Texto Unico la de adoptar una terminología unívoca y conforme a la empleada por la doctrina y la jurisprudencia; igualmente, la de suponer el ingreso de las instituciones del Derecho tributario dentro del ordenamiento jurídico general, con especial consideración a la normativa contenida en el Código de Derecho privado, esto es, en el *Codice civile* (21). Esto es cierto, ya que por primera vez se da entrada en el ordenamiento jurídico (22) al concepto enmarcado por la expresión *periodo d'imposta* al disponerse en el artículo 3 que «los impuestos serán debidos por períodos impositivos, a cada uno de los cuales corresponderá una obligación tributaria autónoma; el período impositivo estará constituido por el año solar, excepto para los casos en que se grave a un sujeto con arreglo a su balance, en cuyo caso dicho período impositivo estará constituido por el ejercicio social». Obsérvese la similitud del artículo transitorio con las palabras de A. D. GIANNINI (23), quien, distinguiendo los impuestos instantáneos de los periódicos, afirma que éstos, «constituyendo una situación de hecho, que normalmente no viene circunscrita por sí misma a un espacio de tiempo limitado, necesitan una intervención del legislador que determine el período de tiempo a que haya que atenerse para la completa deter-

(19) A. BERLIRI, op. cit., 194.

(20) Recientemente en este sentido vid. VICENTE-ARCHE DOMINGO: *Notas de Derecho financiero a la Ley de Tasas y exacciones parafiscales de 26 de diciembre de 1958*, número 29 de esta REVISTA, pág. 378; donde se indica que un «proceso de especialización científica, posible gracias a la pureza del método jurídico empleado y al objeto preciso de conocimiento sometido a estudio, ha sido la causa del grado de perfección que muestra en la actualidad el tratamiento científico desde el ángulo jurídico del fenómeno de la tributación realizado por las escuelas extranjeras, entre las que destacan la alemana, italiana y francesa», y más adelante habla de «la decisiva influencia de la doctrina científica sobre la estructuración de los ordenamientos financieros positivos» de los citados países.

(21) DE ANGELIS-POTENZA-TESTA: *Testo Unico*, cit., pág. III.

(22) A. BERLIRI, op. cit., pág. 195.

(23) A. D. GIANNINI: *Istituzioni*, cit., pág. 134.

minación del presupuesto de hecho tributario. Se trata del período impositivo que normalmente coincide con el año solar y que constituye uno de los elementos esenciales para la determinación de la obligación impositiva periódica». De la comparación de expresiones aparece manifiesta en este punto la influencia de la doctrina dominante sobre los redactores del Texto Único.

Otra consecuencia debemos extraer del citado artículo 3. La regla general es que el período impositivo coincida con el año solar. La Ley Vanoni había modificado este criterio, que era el tradicional, y había señalado que los impuestos directos serían debidos no por años solares, sino tomando como base el ejercicio financiero que va desde el primero de julio al 30 de junio siguiente. El Texto Único rectifica la versión Vanoni y se atiene al módulo antes existente.

Otra rectificación introduce el Texto Único. En el sistema anterior —T. U. 24 agosto 1877, parcialmente modificado— se debía distinguir entre el *periodo d'imposta* y el *periodo de commisurazione* (24); esto es, el impuesto correspondiente a determinado período no se determinaba cuantitativamente de acuerdo con la renta obtenida en aquel período ni con las alícuotas existentes en el mismo, sino que estas últimas magnitudes eran proporcionadas por un período anterior, ya que se estimaba que la renta se mantendría invariable. El Texto Único, con postura más acertada, se atiene a la realidad existente en el período impositivo, por lo que la distinción antes señalada deja de tener razón de ser (25).

IV

También con notable perfección técnica vienen enumerados en el Texto Único los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Según el artículo 8, lo son las personas jurídicas y las físicas, las sociedades y las asociaciones. Son, además, sujetos pasivos las otras organizaciones de personas o bienes privados de personalidad jurídica, en relación con los cuales el presupuesto impositivo se verifique de modo unitario y autónomo. Queda, pues, legalmente salvada una cuestión largo tiempo discutida por la doctrina. Como había sostenido BERLIRI (26), las organiza-

(24) A. D. GIANNINI: *Istituzioni*, cit., pág. 134; BERLIRI, op. cit., 197.

(25) Dice A. BERLIRI, op. cit., pág. 193, que «el Texto Único supone un notabilísimo progreso en la legislación por la clara formulación dada al esquema de los impuestos directos, suprimiendo la distinción entre año de determinación cuantitativa y año por el que se debe efectivamente el impuesto».

(26) A. BERLIRI: *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1952, págs. 163 y sgs.; sobre el tema concreto de la capacidad y personalidad financiera, véanse las obras siguientes: L. V. BERLIRI: *Capacita giuridica tributaria o concorso di debitori di imposta*, en «Rivista italiana de diritto finanziario», 1940, I, págs. 238 y sgs.; VANONI:

ciones de personas o bienes, privadas de personalidad jurídica, pueden ser sujetos de la relación jurídico-tributaria, si respecto a ellas se verifica de manera unitaria el presupuesto de hecho del impuesto. No se trata de una ficción para ensanchar el ámbito de aplicación del tributo (27), ni de un artificio para determinar más fácilmente la base impositiva. No se trata tampoco de que el Derecho tributario atribuye la capacidad de ser sujetos pasivos de impuesto incluso a uniones de personas o bienes carentes de capacidad jurídica según el Derecho privado (28). Ello iría contra la unidad fundamental del Derecho. Porque ¿cómo iban a ser sujetos de Derecho tributario dichas organizaciones de bienes o personas si antes no pueden ostentar la titularidad de los bienes por los que van a tributar? Es que precisamente el último inciso del artículo que comentamos—verificarse de modo unitario y autónomo el presupuesto de hecho del impuesto—presupone en tales entes la existencia de una capacidad que los hace aptos para ser sujetos de ciertas relaciones de Derecho privado, al margen de su propia personalidad. Hay que partir de la distinción entre personalidad y capacidad. Son términos que no siempre coinciden. La personalidad concede la plena capacidad de obrar. Ahora bien, entes privados de personalidad pueden estar capacitados para determinados tipos de relaciones jurídicas. Como dice BERLIRI, «en definitiva, la capacidad de ser sujeto pasivo de la relación tributaria se deduce de la capacidad del ente privado de personalidad, de ser sujeto de relaciones jurídicas de Derecho común». La solución dada a la cuestión coincide, a su vez, con el argumento mantenido por autorizados iusprivatistas (29), según los cuales dichos entes tienen de por sí una capacidad jurídica, aunque más limitada que la de los entes dotados de personalidad jurídica.

Igualmente se ocupa el Decreto de las figuras del sustituto y del responsable. Hasta el momento, la doctrina no acaba de ponerse de acuerdo

Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario, en «Rivista italiana di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1941, II, págs. 1 y sgs.; GIUSSANI: *La capacità giuridica di imposta?*, en «Riv. ita. Dir. Fin. e Sc. delle Fin.», 1939, II, pág. 194; G. LICCARDO: *Personalità e capacità tributaria*, en «Rassegna di finanza pubblica», I, 1 y 2, págs. 44 y sgs.; P. SOARES MARTINES: *Da personalità tributaria*, Lisboa, 1953, págs. 213 y sgs.

(27) A. D. GIANNINI: *Istituzioni*, cit., pág. 83.

(28) A. D. GIANNINI: *Istituzioni*, cit., pág. 84, afirma que «la atribución de capacidad jurídica a asociaciones de personas o conjuntos de bienes no es sino un expediente técnico, para atribuirles al considerarlos como sujetos, relaciones jurídicas»; en el mismo sentido INCROSSO: *Istituzioni di diritto finanziario*, vol. II, Napoli, 1937, pág. 17, escribe que «la posibilidad de ser sujeto de relaciones de Derecho tributario es más amplia que la capacidad jurídica general».

(29) A. BERLIRI: *Corso* cit., pág. 34, señala cómo, en definitiva, la tesis que prevalece es la que habían sostenido MESSINEO, PERSICO, ASCARELLI, PUCLIATI, BIGIAMI. Además, según aquél, el problema tal como así se plantea pertenece a la teoría general del Derecho y no simplemente al Derecho tributario.

sobre la naturaleza jurídica de la sustitución (30). El Texto Único con suma precisión establece, hablando del sustituto, en el artículo 14 que puede repetir lo pagado quien, en virtud de disposiciones legales, se halla obligado al pago del impuesto, en lugar de otros, por hechos o situaciones referentes a estos últimos. En el segundo párrafo añade que el sustituto tiene la facultad de intervenir en el procedimiento de investigación impositiva. El que se hable del sustituto poniendo en primer plano la repetibilidad del pago realizado, no constituye obstáculo para que se le considere como verdadero y único sujeto pasivo de la relación tributaria. La relación sustituto-sustituído no interesa; es algo ajeno a la simple relación jurídico-tributaria. El sustituto es quien se halla obligado al pago, y no importa que dicho pago se determine cuantitativa o cualitativamente en relación con otra persona o con el comportamiento de esta otra persona. Precisamente por ello es por lo que aparece tan destacado el derecho de repetición. El sustituido permanece ajeno a la relación tributaria, pues precisamente el sustituto debe actuar en *lugar de otros*. En cambio el responsable está obligado al pago *juntamente con otros*. También el responsable es considerado sujeto de la relación tributaria (31), aunque ya no sea el único sujeto pasivo (32).

V

Son igualmente interesantes los artículos que se refieren al domicilio fiscal. El Texto Único trata de eliminar toda dificultad que se oponga al buen cumplimiento de las leyes tributarias. Y como en muchos casos la rígida sumisión a normas de otros ordenamientos ha facilitado la evasión de numerosos contribuyentes, se establecen una serie de reglas para fijar

(30) A. D. GIANNINI: *Istituzioni*, cit., pág. 109, que considera que el sustituto constituye una figura típica del Derecho tributario, enumera como principales las siguientes posiciones doctrinales: PUGLIESE: *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, pág. 78, y TESORO: *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, pág. 108, opinan que se trata de una forma especial de ejecución sobre terceros; BÜHLER: *Allgemeines Steuerrecht*, Berlín, 1927, 1, pág. 9, y MIRBACH RHEINFELD: *Précis de droit financier*, París, 1910, pág. 142, lo consideran, como un simple intermediario que recauda el tributo por cuenta del Estado, o como un órgano de recaudación de la Administración financiera; UCKMAR: *Del sostituto d'imposta*, en «Diritto e pratica tributaria», 1940, págs. 109 y sgs., cree se trata de una especie de representación legal de Derecho público; BODDA: *Il sostituto d'imposta*, en «Jus», 1941, págs. 194 y sgs., opina debe comprenderse la sustitución tributaria en una más amplia institución, de aplicación tanto en el Derecho sustantivo como en el procesal.

(31) En contra, A. D. GIANNINI: *Istituzioni*, cit., pág. 106.

(32) Vid. art. 15: Responsable del impuesto.—Puede repetir lo pagado quien, en virtud de disposiciones legales viene obligado al pago del impuesto juntamente con otros, por hechos o situaciones exclusivamente referibles a estos.

el domicilio de éstos, a los solos efectos de los impuestos a que el Texto Unico se refiere. Reglas que tienden, en primer lugar, a hacer que todo contribuyente tenga un domicilio fiscal conocido. De ahí que se afirme como norma general que los ciudadanos italianos tienen domicilio fiscal en el municipio en cuyo padrón están inscritos, y que las personas no físicas lo tienen donde esté su domicilio legal. Pero como esto no siempre bastará, después de dar diversas normas para extranjeros y para italianos en el extranjero, se dispone—art. 9—que si el domicilio fiscal no viene determinado por ninguna de las reglas anteriores, se considera establecido en el municipio en que se ha producido la renta; si se ha producido en varios, en aquel en que se haya producido la más elevada; si ni aun así se determina, se entiende establecido en el lugar en que dicha renta se disfrute. La tendencia general es la de hacer coincidir el domicilio fiscal con el que efectivamente ostenta el sujeto. Por ello, derogando las reglas anteriores, el Texto Unico concede al Intendente de Finanzas la facultad de establecer, en decisión motivada, el domicilio fiscal en el lugar en que el sujeto desarrolla de modo continuado su actividad principal, o, respecto a las sociedades, en el lugar en que esté establecida su sede administrativa. La trascendencia de la facultad otorgada a la autoridad financiera hace que se requiera siempre pronunciamiento motivado. Por lo demás, dicha facultad no es una novedad en el Derecho italiano, ya que el T. U. 5 de julio de 1951, número 573 (33) ya concedía análogas facultades. Si el nuevo domicilio se encuentra en provincia diferente ha de intervenir entonces el Ministerio de Finanzas. Es innecesario resaltar la importancia y trascendencia que pueden tener semejantes disposiciones (34).

Igualmente, y con el fin de evitar los inconvenientes de una solución rígida, se admite también que el contribuyente pueda solicitar que su domicilio fiscal sea establecido en lugar diferente al que correspondería según las normas generales.

VI

Las leyes tributarias tienen que atenerse a los principios que la Ciencia de la Hacienda proporciona, así como a criterios provenientes de las ideas políticas y sociales vigentes en determinado período. Es por ello

(33) Respecto a los precedentes legales, vid. MORSELLI: *Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette. Tabella de confronto*, en «Rassegna di finanza pubblica», II, 9-10, págs. 433 y sgs.

(34) Con objeto de facilitar la tarea de la Administración, se establece en el último párrafo del art. 9 que en todos los actos, contratos, denuncias o declaraciones que deban presentarse ante las Oficinas financieras, debe ir indicado el domicilio fiscal de las partes.

por lo que, siguiendo la dirección fijada en la Constitución (35) de respeto y ayuda a la familia, se establece un trato especial para las familias numerosas siguiendo la interesante tradición existente en esta materia (36). Para disfrutar de los beneficios concedidos se requiere que haya a cargo de la familia siete hijos, o si se trata de viudas de guerra solamente seis, si permanecen viudas. Hay que hacer notar que se habla de *hijos a cargo*. Es éste un concepto interesante que permite una flexibilidad necesaria a todo punto, en la materia en cuestión. Dicho concepto viene determinado solamente de una manera negativa al establecerse en el artículo 162 que no se consideran «a cargo» los hijos de edad superior a veintiocho años a menos que sean inhábiles para el trabajo o que aparezcan privados de medios para proveer por sí mismos al propio sustento; no se consideran «a cargo» las hijas casadas, pero los hijos caídos en guerra se consideran vivos y «a cargo» a estos efectos. Es extraordinaria la amplitud otorgada a este concepto que ha de redundar en una más real aplicación del espíritu de la ley. No tiene nada que ver con el concepto jurídico de mayoría de edad. Es simplemente una mera cuestión de hecho. Los hijos menores de edad si tienen un medio de vida no se consideran «a cargo».

Inicialmente llama la atención el elevado número de hijos que es necesario tener a cargo—siete o seis para las viudas de guerra; los que tienen no menos de cinco hijos solamente disfrutan de la mitad de los beneficios—. En primer lugar, hay que tener en cuenta el elevado promedio de hijos de las familias italianas. En segundo lugar debe pensarse en el amplio margen que supone la edad de veintiocho años. En un país con organización familiar muy similar a la nuestra es mucho más generoso el tope de veintiocho años que el de veintiuno que concede nuestra legislación de familias numerosas, sobre todo en época en que las dificultades de la vida son tales que gran parte de los jóvenes españoles no alcanzan su independencia hasta una edad bastante avanzada.

Los hijos «a cargo» han de ser de nacionalidad italiana. Los beneficios se otorgan indistintamente a los hijos legítimos, a los legitimados y a los naturales reconocidos; nada se dice, en cambio, de los adoptivos (37), aunque realmente el caso de una familia numerosa con un hijo adoptivo ha de ser bastante extraño, ya que el Código civil—art. 291—exige como condiciones para la adopción la de que el adoptante tenga al menos cincuenta años cumplidos y no tenga descendientes legítimos o legitimados:

(35) Dice el párrafo primero del art. 31 de la Constitución: «La República facilita con medidas económicas y con otros medios, la formación de la familia y el cumplimiento de sus fines, con particular consideración a las familias numerosas.»

(36) Se habían ocupado últimamente del tema las leyes de 14 de junio de 1928, núm. 1312, de 20 marzo 1940, núm. 224, el decreto-ley 19 octubre 1944, núm. 384 y la ley 1 enero 1956, núm. 1.

(37) MAZZILLI: *Commento*, cit., pág. 299.

solamente en casos excepcionales se permite adoptar teniendo cuarenta años.

Los beneficios que se otorgan—solamente a efectos de los impuestos contenidos en el Texto Unico—consisten en aumentar los mínimos exentos que para los diversos impuestos se suelen establecer. Así, respecto al impuesto complementario progresivo sobre la renta, en la aplicación normal del impuesto, una vez obtenida la renta total neta, antes de aplicar la alícuota se deduce una cuota fija de 240.000 liras y una cuota de 50.000 liras por cada componente de la familia a cargo del contribuyente (artículo 138 del propio T. U.). Pues bien: en el caso de familia numerosa, aparte de la deducción de 50.000 liras por cada componente de la familia que continúa, se debe deducir la suma global de 4.100.000 liras (38). La diferencia es ciertamente considerable.

Similares deducciones son admitidas para los demás impuestos.

Los indicados beneficios se aplican de oficio por la Administración de acuerdo con los datos que el contribuyente debe hacer constar en su declaración anual.

VII

En la reforma Vanoni viene concebida la declaración como punto cardinal de todo el procedimiento formal de liquidación tributaria. Constituye el elemento fundamental en la labor de determinación de base tributaria de buena parte de los impuestos, admitido, claro está, el derecho de la Administración de comprobar los datos declarados. El procedimiento de declaración supone una interesante participación ciudadana en las tareas administrativas. Bien que discutida todavía por algún autor (39), lo cierto es que la declaración anual de rentas a efectos de los diversos tributos directos se ha impuesto en Italia. Recientemente (40) el ministro de Finanzas, TAVIANI, reconoció el aumento considerable que la cifra de declaraciones ha experimentado. En efecto, en el período de tiempo correspondiente al año 1959 se han presentado más de cuatro millones de declaraciones, de las cuales las tres cuartas partes corresponden a las personas físicas. La cifra es importante si se tiene en cuenta que no están obligados a declarar los titulares de rentas exentas. El citado

(38) Esta suma supone un aumento de 500.000 liras respecto a la que por el mismo motivo establecía el art. 33 de la Ley Tremelloni.

(39) Dice DI PAOLO: *Commento*, cit., págs. 14 y sg., que el Texto Unico «no ha intentado siquiera afrontar el problema de la obligación de declaración anual... El Gobierno ha creído necesario ignorar que tal declaración ha constituido el punto más discutido de la llamada «reforma VANONI» tanto por lo referente al contribuyente como por lo referente a las oficinas tributarias».

(40) Discusiones de la Cámara del día 21 de mayo de 1959; vid. referencia en *Il Resto del Carlino*, del día 22.

ministro afirmaba que el resultado ha superado los cálculos previstos no sólo por lo que se refiere al número de declaraciones, sino también en lo concerniente al contenido de las mismas. Ponen de manifiesto dichos resultados dos cosas. En primer lugar, el acierto del legislador italiano, que ha sabido crear una institución que se adopte y encaje en el sistema tributario. Presupone dicho acierto un eficiente conocimiento de la realidad, ya que, en efecto, el tiempo transcurrido desde la Ley Vanoni es mínimo para los resultados obtenidos. Pero, en segundo lugar, dichos resultados no se hubieran obtenido a no contar con un mínimo de educación ciudadana. Y es que, efectivamente, se observa en Italia un progreso notable en lo referente a la educación social y ciudadana. Las diversas cuestiones sociales tienen amplio eco en la opinión pública italiana, y ello contribuye de manera notoria a formar esa conciencia social que tan fructíferos resultados llega a reportar.

La declaración debe ser presentada por todos los que posean rentas o patrimonios gravados por los impuestos recogidos en el Texto. Dicha declaración, que es única para todas las rentas y patrimonios del sujeto, debe ser presentada anualmente, aunque no se hayan producido variaciones en las bases imponibles. Dicha regla, que no es nueva (41), evita que la atonía del contribuyente le lleve a omitir su declaración amparándose en la inmutabilidad de su patrimonio. La declaración, al ser única, esto es, al reunir los diferentes conceptos por los que una persona está sometida a impuestos directos, simplifica eficazmente la labor del contribuyente al mismo tiempo que constituye eficaz elemento de control por parte de la Administración, ya que al conservarse las sucesivas declaraciones se obtiene una ficha completísima de las actividades de cada sujeto. Es verdad que la Administración se ha visto sorprendida para realizar un trabajo para el que no estaba provista de medios. Así se explica que las oficinas de impuestos lleven un retraso de dos o tres años en la comprobación de las declaraciones (42), pero esto no constituye obstáculo alguno para la eficacia general del sistema, ya que éste viene dotado de una flexibilidad tal que puede superar fácilmente dificultades de este tipo.

La regla general es que se debe presentar la declaración todos los años antes del 31 de marzo. Sin embargo, una clase especial de sujetos, las sociedades y demás entes gravados con arreglo a su balance, pueden presentar la declaración hasta un mes después de la fecha en que el balance ha de ser aprobado, tanto si esta aprobación se efectúa como si no tiene lugar.

Están exentos de la obligación de presentar la declaración los titulares de rentas que no alcancen determinados mínimos. Por un lado, los que poseen sólo rentas evaluadas con el sistema catastral o rentas en las que ha sido retenido ya el impuesto—directamente por el Estado en caso de

(41) Ya la establecía el T. U., 5 julio 1951, núm. 573, en sus artículos.

(42) DINO ANGELI: *Commento*, cit., pág. 17.

funcionarios, o por los empresarios en caso de empleados—, siempre que no alcancen el mínimo señalado para el impuesto complementario sobre la renta, que es de 540.000 liras. Tampoco deben presentar declaración aquellos cuya renta imponible a efectos del impuesto sobre los edificios sea inferior a 2.000 liras y no tengan otra renta sujeta a impuestos. La razón de tales exenciones, dice BERLIRI (43), es la evidente desproporción entre la cuantía del tributo y el costo económico para el contribuyente y para la Hacienda de la declaración y de su control. Evidentemente junto a esta razón de tipo económico hay otras de política social que aconsejan desgravar las rentas más bajas, y de ahí que no interese que estas rentas bajas sean declaradas.

Debe especificar la declaración los elementos activos y pasivos necesarios, según las normas de los diferentes impuestos, para la determinación de los valores imponibles de las rentas y de los patrimonios poseídos por el sujeto en el período impositivo a que se refiere la declaración.

La declaración debe ir firmada bajo pena de nulidad. Por las sociedades y asociaciones firmarán los representantes legales; firmará, igualmente, el director general de la empresa. En caso de que en la empresa exista un órgano de control, firmarán también los componentes de este órgano, y si el control lo realiza un órgano colegiado, firmará sólo el presidente del colegio.

La trascendencia de la firma de estas personas distintas del representante legal es grande, sobre todo por las sanciones que se establecen en caso de incumplimiento de las obligaciones señaladas en el Decreto. En otro lugar me ocupé con particular detenimiento de las sanciones, y por ello ahora sólo me referiré de pasada a alguna de ellas para probar mi afirmación. Si se omite el presentar la declaración se establecen diversas penas, una de las cuales, y no de poca importancia, es una sobretasa. Pues bien: quedan obligados solidariamente al pago de esta sobretasa los que han firmado la declaración en calidad de representantes legales o de directores generales. Asimismo, los administradores y componentes de órganos de control de los entes que son gravados con arreglo a su balance, son castigados con una multa que oscila entre 15.000 liras y un millón, si no denuncian en la relación anual o en la declaración de rentas la falta de alguno de los libros o documentos contables prescritos. La pena es de 10.00 liras a un millón si la omisión al denunciar se refiere a otras violaciones sobre la manera de llevar la contabilidad. El artículo 252 hace incurrir en el delito de fraude fiscal, castigado con reclusión hasta seis meses y una multa de 50.000 a 600.000 liras, a los que, estando obligados a firmar la declaración y sabiendo que en los inventarios o balances se ha omitido la inscripción de alguna actividad, o se han hecho constar pasivos inexistentes, o se han formado escrituras o documentos ficticios, o han sido alterados los documentos o elementos contables, firman

(43) Op. cit., pág. 217.

la declaración *sin* rectificar las faltas señaladas. La importancia de las sanciones y el hecho de que se apliquen no a la sociedad, sino individualmente a los diversos administradores o consejeros, ha de tener notoria influencia en la buena marcha de la declaración.

Por lo demás, para la presentación de declaraciones se dan toda clase de facilidades, ya que incluso es posible enviarla por correo certificado.

VIII

Consecuencia lógica de la declaración del contribuyente es la comprobación por parte de la autoridad financiera. Si es pieza básica del sistema la declaración, la Administración debe comprobar, o al menos poder comprobar, que las cifras que le proporciona el contribuyente son verídicas. Por ello, el artículo 31 establece que la Administración financiera, previo control de las declaraciones presentadas, proceda, si es del caso, a la comprobación en rectificación de los hechos impositivos declarados y a la investigación de oficio de los omitidos, notificándolo al contribuyente mediante lo que se llama *aviso di accertamento*. El contribuyente puede recurrir contra el resultado de la investigación, de acuerdo con las disposiciones que regulan el contencioso tributario. Tal como viene formulado en el Texto Único el procedimiento de comprobación, no es algo necesario, como en tiempos pasados fuera concebido, ya que sólo se dará cuando falte o cuando sea inexacta la declaración.

Para que la Administración lleve a cabo sus investigaciones necesita estar dotada de una serie de facultades que le permitan conocer con exactitud una parte importante de las actividades de los particulares. Pero, por otro lado, dichas facultades deben ser delimitadas concretamente para no perjudicar legítimos intereses de los particulares. El Texto Único, siguiendo la trayectoria de incremento de las potestades administrativas, concede importantes prerrogativas a las autoridades tributarias con el fin de lograr una eficaz actuación en pro de la exactitud de las declaraciones individuales y ayudar, por tanto, a la más correcta aplicación de la ley. En el artículo 39 se contienen una serie de concesiones en este sentido. Así, las oficinas de impuestos pueden enviar a los contribuyentes cuestionarios que habrán de contestar en plazo no inferior a quince días; pueden invitar al contribuyente a comparecer, para que proporcione noticias, aclaraciones o documentos; pueden convocar al que crean capaz de proporcionar información, para consultarle; pueden ordenar la entrada de sus funcionarios, provistos en todo caso de la autorización para el caso concreto, en la que se indica la finalidad de la visita, a los locales destinados al ejercicio de la actividad comercial para efectuar comprobaciones, así como para realizar inspecciones documentales; pueden, igualmente, pedir copias de los actos realizados o depositados ante

notarios, encargados del registro y ante otros funcionarios públicos. Taxativamente se dispone además en el mismo artículo que, con independencia del ejercicio de las facultades expresamente previstas en la Ley, las oficinas se servirán de todos los elementos que lleguen a su conocimiento.

Las Cámaras de Comercio, Industria y Agricultura y los Colegios profesionales deben proporcionar anualmente una lista de las altas y bajas que se hayan producido en el año anterior.

Si el contribuyente afirma la existencia de deudas con respecto a algún establecimiento de crédito, la autoridad tributaria puede obligarle a presentar, en plazo no inferior a treinta días, certificado de la entidad acreedora en que se establezca la cuantía de la deuda, así como las garantías personales o reales que se hayan presentado. Con este procedimiento se respeta el secreto bancario, ya que ha de ser el mismo particular quien presente el certificado expedido por la entidad acreedora. Al mismo tiempo, no se priva a la Administración de datos interesantísimos para su control, toda vez que el valor de dicho certificado es muy distinto del de una simple declaración del contribuyente. Además, velando siempre por la defensa de la autenticidad, el Servicio de Vigilancia sobre entidades de crédito controla, a petición del ministro de Finanzas, la exactitud de dichos certificados.

Otro aspecto del control es el referente a las inspecciones documentales. En este caso, la legislación italiana es harto exigente y el Texto Unico indica que la autoridad tributaria puede proceder a la inspección de las escrituras, libros, registros y documentos que el contribuyente tiene obligación de llevar o conservar. Las empresas gravadas con arreglo a balance deberán llevar, además de los libros o documentos contables exigidos por el Código civil (44), una serie de documentos de los que infiera claramente: el sistema de escrituración adoptado, los bienes amortizables y fondo de amortización, constanding para cada grupo de elementos el costo originario, la revalorización o depreciación y las amortizaciones efectuadas; deben aparecer claros igualmente los pagos que la empresa haya efectuado, con indicación nominativa de los perceptores.

Se crea, pues, una amplia malla en la que insensiblemente los contribuyentes van quedando controlados por los conceptos más inesperados. Evidentemente la Administración aparece revestida de facultades am-

(44) Dice el art. 2214, C. C.: «El empresario que realiza una actividad comercial debe llevar el libro diario y el libro de inventarios. Debe igualmente llevar la contabilidad exigida por la naturaleza y dimensiones de la empresa y conservar ordinariamente para cada asunto los originales de las cartas, de los telegramas y de las facturas recibidas, así como las copias de las cartas, facturas y telegramas expedidos. Las disposiciones de este párrafo no se aplican a los pequeños empresarios.» Otros requisitos contables vienen establecidos en el mismo cuerpo legal; vid. el art. 2.421 para las sociedades anónimas, el 2.464 para las comanditarias por acciones y el 2.490 para las de responsabilidad limitada.

plísimas. El principio de solidaridad social va sustituyendo al exagerado individualismo de concepciones pasadas, y hoy se conceden a la Administración facultades que no muchos años atrás hubieran constituido un gravísimo sacrilegio contra la libertad.

Desde luego, este sistema de control es costoso tanto para los particulares, por los especiales cuidados exigidos, como para la Administración, que tiene que montar un complicado servicio de inspección (45); sin embargo, compensa suficientemente por el aumento de recaudación que produce y facilita el mejor cumplimiento de las leyes, lográndose, por tanto, un reparto más justo de la carga tributaria. Con todo, los inconvenientes que proporciona a los particulares son bastante grandes. Es de esperar que, con el transcurso de algún tiempo, gracias a la mayor formación del contribuyente, y sobre todo a las graves sanciones con que se castiga la inexactitud y el fraude, se reduzca considerablemente lo que se ha llamado con frase feliz presión tributaria indirecta.

La Administración no puede usar de cualquier manera los numerosos datos que le proporciona su función investigadora. Por ello se considera violación del secreto profesional cualquier información que el personal de la Administración financiera facilite a personas extrañas a la misma Administración referente a sus investigaciones, dada sin orden del juez y fuera de los casos previstos por la ley.

IX

El movimiento de reforma de las instituciones tributarias a que me he venido refiriendo ha logrado modificaciones decisivas por lo que respecta a la evasión fiscal. Característica constante del sistema fiscal italiano había sido la elevada magnitud de la evasión tributaria. Las leyes fiscales eran conculcadas reiteradamente, lo cual afectaba, por un lado, al montante global de los ingresos tributarios, y, por otro, originaba una injusta distribución de la carga fiscal. Y todo ello con la callada anuencia gubernativa, que ni siquiera aplicaba las pequeñas sanciones establecidas. Es muy importante a este respecto la relación al proyecto de Ley Tremelloni presentada al Senado en la sesión de 6 de abril de 1954: «Repetidas veces se ha puesto de manifiesto que la razón sustancial del difícil funcionamiento de nuestro sistema de imposición directa y de la frecuencia de la evasión derivan sobre todo de dos elementos: de la falta de efectivas sanciones penales para los que se evaden y de las normas por las cuales en caso de convenio, o sea, en la mayoría de los casos en la

(45) Hoy día no se puede prescindir del estudio del coste de la actividad administrativa. En este sentido, vid. mi recensión a la obra de ONOFRI: *Il controllo dei costi e il bilancio funzionale nella pubblica amministrazione*, Bologna, 1958, en el número 29 de esta REVISTA, pág. 456.

práctica, no se da lugar a la aplicación de la sobretasa o de la pena pecuniaria... En particular, lo que más echa en falta la opinión pública son las penas privativas de libertad personal a cargo de los evasores; especialmente frente a los casos de mayor importancia, la opinión pública no llega a explicarse cómo la ley, tan severa en la tutela del fisco en diversos sectores, como el de los impuestos indirectos, no establezca penas de privación de libertad en defensa de la imposición directa» (46).

Como reacción a este estado de cosas, verdadero mal crónico del sistema italiano, la Ley Vanoni agravó la multa en caso de declaración omitida y consideró contravención el dejar de responder o el responder inexactamente a los «cuestionarios». El sistema sancionador empezó a aplicarse, aunque fueron muchos los casos en que ni se presentó la denuncia. Paso importante en el camino de las sanciones se da con la entrada en vigor de la Ley Tremelloni, que agravó las sanciones anteriores y creó nuevas figuras de ilícito penal, administrativo y civil (47). Los principios orientadores seguidos por el legislador son los siguientes: introducción de la pena restrictiva de libertad personal; determinación de diferentes causas de fraude; aumento de todas las penas pecuniarias; eliminación del principio según el cual en caso de convenio el culpable queda exento de pena (48).

De las novedades que introduce el Texto Unico debemos resaltar en primer lugar la evolución del concepto legal de fraude. En el anterior Texto Unico sobre la declaración de rentas y sobre sanciones en materia de impuestos directos (núm. 1.608 de 17 de abril de 1931) se exigía, para que hubiera fraude, un elemento de intencionalidad; según el artículo 18, era necesario el «fin de sustraer rentas al impuesto». Ello hizo que el constante desinterés de la Administración por la aplicación de sanciones en materia de tributos directos encontrara en dicho artículo 18 fácil argumento a su favor. Se alegaba que, exigiéndose el dolo específico para la existencia del delito, era difícil la calificación de dolo, ya que la alteración de la contabilidad, las omisiones de actividades en el inventario o la descripción de elementos pasivos inexistentes, etc., podían estar dirigidas a otra finalidad diversa de la de sustraer el impuesto. De aquí que al reformar la norma se haya estimado conveniente eliminar dicho obstáculo, para tomarse en consideración la alteración en sí misma y no el fin con que se realice (49). Se da un paso decisivo hacia la objetividad que en lo sucesivo ha de ligar a la Administración de una manera inequívoca para la calificación de dolosa de una conducta, evitándole el dete-

(46) Documento número 462 del Senado, cit. por SPINELLI: *Le sanzione nella legge 5.I.1956, núm. 1*, cit. pág. 584. En el mismo sentido: L. GENZANO: *La Riforma*, cit., pág. 5; MACNANI: *Finanza Publica*, cit., pág. 789; DUS: *Commento*, 326.

(47) DUS: *Commento*, cit. pág. 326.

(48) SPINELLI: *Le sanzioni*, cit. pág. 584.

(49) DUS: *Commento*, cit., pág. 342.

nerse a decidir sobre los fines o motivos que hayan podido motivarla. La Administración deberá atenerse simplemente a los resultados. Se ha señalado cómo esta modificación supone un notable paso atrás por lo que a la concepción penalista moderna se refiere (50). Sin embargo, desde un punto de vista de la práctica de la aplicación tributaria simplifica la actuación de la Administración, que, sin detenerse ya en el examen del elemento teleológico del acto realizado, deberá considerar fraude fiscal desde el momento que se produzcan los presupuestos con que la ley describe esa figura. Después de enumerar el Texto Unico los diversos actos merecedores de sanciones, indica con fórmula amplia que se castigará a todo el que cometa actos fraudulentos con el fin de sustraer rentas a los impuestos directos. La fórmula es ciertamente amplia y en este caso sí que tiene gran importancia el fin que se pretenda. Normalmente se tratará de falsedades que, fuera de los casos taxativamente señalados como fraude, lo más probable es que permanecieran impunes. En cambio si se demuestra la existencia de esa intencionalidad fraudulenta, irremisiblemente quedarán comprendidos dentro del tipo fraude.

Se ha evolucionado mucho respecto al intento de la Ley Vanoni de crear un clima de confianza en el contribuyente. Dada la falta de colaboración entonces existente, quiso dicha ley ayudar al ciudadano al justo cumplimiento de sus obligaciones tributarias por procedimientos diversos, antes que amenazarle con la aplicación de sanciones. Pero en este punto concreto se ha variado radicalmente el rumbo (51) y ya la Ley Tremehoni, pero sobre todo el Texto Unico que comentamos, establecen gravísimas sanciones para el incumplimiento de las leyes tributarias. En los últimos tiempos se han producido numerosas condenas por cifras notabilísimas, lo que hace suponer que la Administración tributaria se ha decidido definitivamente a dar efectiva aplicación a las normas que sancionan los ilícitos tributarios (52). Destaca Dus (53) la importancia moral y social, además de jurídica, que tienen los artículos referentes a las sanciones. Evidentemente, dichas normas han de tener una repercusión tal que, efectivamente, trascienden la simple esfera tributaria.

El Texto Unico distingue las sanciones en dos grandes grupos, según se refieran a la declaración y comprobación o a la recaudación.

La implantación del criterio objetivo que señalaba al referirme al frau-

(50) Dus: *Commento*, cit. pág. 342.

(51) MAGNANI: *Finanza Pubblica*, cit., pág. 907, cita las palabras de Alberto DE STEFANI en el «Giornale d'Italia» cuando afirma que «la confianza auspiciada por el Ministro VANONI entre el contribuyente y el fisco, afanosamente cuidada por el Ministro ANDREOTTI, se hace imposible ante los presupuestos persecutorios de las leyes fiscales. Falta en el ciudadano la convicción de la equidad de las leyes fiscales, de la racionalidad y de la bondad del sistema. Al principio de la confianza progresiva auspiciada por el Ministro VANONI, ha correspondido en cambio, el de la desconfianza progresiva».

(52) Dus: *Commento*, cit. pág. 325.

(53) Dus: *Commento*, cit. pág. 325.

de no es, sin embargo, criterio general. Así, respecto a las sanciones, se establece que no se aplicarán las correspondientes a la falta de declaración o a la presentación tardía o incompleta de la misma, si la obligación de declarar era fundadamente discutible—art. 248—por la objetiva incertidumbre sobre la existencia de los presupuestos fácticos de la obligación tributaria.

Para dar idea de la gravedad de las sanciones creo conveniente transcribir el primero de los 28 artículos en que vienen reguladas. Dice el artículo 243: «En caso de falta de presentación de la declaración prescrita en el artículo 17 se impondrán la *ammenda* (54) de 30.000 a 300.000 liras y la sobretasa (55) de un tercio de la cuantía de cada uno de los impuestos debidos. Si el total de los impuestos debidos supera las 600.000 liras, la *ammenda* se aplica en medida no menor a dicho total. La *ammenda* es duplicada en caso de reincidencia y triplicada en caso de reincidencia reiterada en el mismo delito. Si el total de las rentas definitivamente comprobadas supera los seis millones de liras, se aplica además arresto hasta seis meses, y la condena implica la publicación de la sentencia...»

En este solo artículo se prevén las siguientes clases de sanciones: sobretasa, multa y *ammenda*, las tres de tipo pecuniario, y el arresto, que supone privación de libertad. Según la Ley número 4 de 7 de enero de 1929, todavía vigente, que constituye la norma general para la represión de las violaciones de las leyes financieras, la sobretasa y la pena pecuniaria tienen carácter administrativo, mientras que la *ammenda*, la multa y el arresto tienen carácter de verdaderas sanciones penales. Hay que resaltar la trascendencia del hecho de que no sean sólo sanciones de tipo civil o administrativo las que se aplican en defensa de las leyes fiscales. Gran trascendencia social y jurídica tiene el hecho de que se apliquen verdaderas penas y remedios penales y que el hecho ilícito sea considerado como verdadero delito o falta, de los que se ocupa el Derecho penal tributario. Recordemos una vez más la unidad del Derecho y no nos extrañará que pena tan delicada como la de privación de libertad se aplique, en ciertos casos, por la falta de presentación de la declaración tributaria anual, como pena propia y no como mera sanción de tipo administrativo en caso de impago de multas. Evidentemente, y aunque quede todavía mucho por hacer, el terreno avanzado en el campo de la reforma tributaria es bien considerable. No se olvide, además, que las sanciones examinadas se refieren simplemente a la falta de presentación de la declaración anual. Otras sanciones se establecen igualmente para la declara-

(54) Conservo sin traducir la palabra *ammenda* para evitar confusiones con otras de parecida significación pero que presentan diferencias técnicas, como son: la multa, la pena pecuniaria y la sobretasa.

(55) Dicha sobretasa supone una novedad respecto al similar art. 34 de la Ley Tremelloni.

ción incompleta o irregular, para la falta de declaración de rentas ajenas, para los órganos de sociedades que incumplen sus obligaciones, para la inobservancia de las peticiones y aclaraciones solicitadas por las oficinas de impuestos, para la falta de comunicación de las variaciones producidas en los Colegios profesionales o Cámaras representativas, para la falta de pago o pago tardío, etc., etc...

LORENZO MARTÍN-RETORTILLO

Del Real Colegio de San Clemente
de los Españoles de Bolonia.

BIBLIOGRAFIA

