

II. - EXTRANJERO

LA REFORMA TRIBUTARIA ITALIANA

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. A. Evolución del sistema tributario italiano hasta la reforma Vanoni de 1951. B. Situación del sistema tributario italiano en el momento de iniciarse la reforma: defectos principales. C. Tentativas de reforma y reformas anteriores. D. Objetivos de la reforma Vanoni. E. Medidas complementarias de las leyes fundamentales de reforma.—II. SIGNIFICADO, ESTRUCTURA Y LÍNEAS GENERALES DE LA LEY DE PERECUACIÓN TRIBUTARIA DE 11 DE ENERO DE 1951, NÚM. 25 (LEY VANONI). A. Normas relativas a los impuestos directos. B. La imposición directa en las haciendas locales. C. Algunas conclusiones sobre el problema de los tipos de gravamen. D. La recaudación de los impuestos directos. E. Normas sobre la comprobación fiscal extraordinaria. Sanciones. F. Normalización de determinadas situaciones tributarias. G. Disposiciones transitorias. H. El instituto de la declaración de rentas.—III. LA LEY DE 5 DE ENERO DE 1956, NÚM. 1 (LEY TREMELLONI). A. Introducción. B. La motivación de los actos de liquidación. C. Nuevas normas respecto a la contabilidad de las empresas. D. Las sanciones. E. La codificación tributaria. IV. BIBLIOGRAFÍA.

I

A.—El sistema tributario italiano tiene su origen, por lo que se refiere a las líneas directrices de la estructura que hoy presenta, en el último tercio del siglo XIX, remontándose, en alguno de sus elementos, a fechas en que todavía no se había conseguido la unidad del país. La preocupación fundamental a que hubieron de hacer frente los legisladores de la naciente Italia fué la de lograr el equilibrio del presupuesto; hay que tener en cuenta la situación de la Hacienda italiana en los momentos de la unidad a punto de conseguirse y recién conseguida, en un estado casi permanente de guerra, con los problemas a que daba lugar la adaptación a un esquema unitario de territorios que, en el orden fiscal como en muchos otros, presentaban una diversidad radical en la organización administrativa y en los principios inspiradores de sus ordenamientos respectivos, cuando los gastos doblaban a los ingresos del Estado; hay que tener en cuenta igualmente el estado de la doctrina financiera reinante en la época; así se elaboran la Ley del registro de 1861, la de 14 de julio de 1864, núm. 1831, de impuesto sobre los terrenos, la de 26 de enero de 1865, núm. 2136, de impuesto sobre los edificios, y en 1877 (T. U. de 24 de agosto, núm. 4021)

adquiere definitiva fisonomía el impuesto sobre la riqueza mobiliaria. La Ley del registro fué objeto de modificaciones que no afectaron a su esencia, sino que la empeoraron en algunos detalles, hasta cuajar en el T. U. de 30 de diciembre de 1923, núm. 3269; las otras subsisten como vigentes, aunque modificadas.

Este esquema, completado con otros impuestos menores, tenía ciertamente defectos, sobre todo considerándolo desde puntos de vista modernos: carecía de cualquier referencia a impuestos personales, y la proporción entre ingresos provenientes de impuestos directos e indirectos no era la que hoy se considera deseable. Pero se trató de leyes inspiradas en criterios de equidad y justicia, que, además, en su aplicación práctica, recibieron el apoyo de unos súbditos cuyo espíritu cívico estaba enardecido por las circunstancias históricas. No existía, en la ley, grave desequilibrio en perjuicio de las clases más pobres, y tampoco en la práctica, por cuanto la evasión no alcanzaba grandes proporciones al no ser muy elevados los tipos impositivos y estar menos acentuado que en épocas posteriores el espíritu de desconfianza frente al Fisco, y, en definitiva, frente al Estado, por las circunstancias históricas a que hemos hecho referencia. Las ventajas de este sistema fiscal, prescindiendo del juicio que nos puedan merecer sus principios informadores, radicaban precisamente en el hecho de tratarse de un verdadero sistema, orgánicamente desarrollado, inspirado en principios coherentes, que respondían a una idea determinada de lo que debe ser la Hacienda del Estado.

Pero los gobernantes italianos se encontraron, como consecuencia del aumento continuo de las funciones del Estado, y por tanto de sus necesidades, ante el problema de hacer frente a las mismas sin menoscabo del equilibrio del presupuesto; y poco a poco se fué recurriendo al socorrido procedimiento de modificaciones parciales, elevación de las cuotas, creación de nuevos pequeños impuestos indirectos que permiten una fácil y segura recaudación: reformas parciales que, perdiendo de vista la unidad ineludible del sistema, conducen inexorablemente a la desintegración de sus elementos, ponen en marcha el mecanismo defensivo del contribuyente, que no puede ser otro que la evasión. Por otra parte, ni siquiera se han venido inspirando en criterios uniformes las referidas reformas parciales; prescindiendo de las presiones ordinarias de grupos políticos y sociales, con las que siempre hay que contar en todo régimen, y que por razones políticas dan lugar a medidas fiscales con fines propagandísticos o de aplacamiento de protestas excesivamente contundentes, los cambios de régimen no han podido menos de dejar huella en el sistema fiscal, huella que no ha sido precisamente beneficiosa, porque ha constituido un elemento más que ha contribuido a desintegrar su primitiva unidad. Baste pensar en lo que fueron principios del Estado fascista actuando sobre un sistema inspirado en la ideología liberal, pero actuando por sectores, transformándolo en algunos puntos nada más, no acometiendo la reforma

total, la casi sustitución, que al menos hubiera tenido la virtud de dejar un sistema coherente.

A todos estos elementos perturbadores hay que añadir las dos guerras mundiales en las que ha participado Italia, la primera concluída con la victoria pero que provocó una notable inestabilidad en la vida económica del país; la segunda con la derrota, el cambio de régimen y la desaparición del Imperio: las apremiantes necesidades de la guerra y la posguerra, la liquidación, a partir de 1945, del período anterior, dieron paso a una serie de medidas fiscales, inspiradas por el afán de resolver, como fuera, las necesidades del momento, tendentes a conseguir un ingreso para el Estado a toda costa, con olvido, muchas veces, de cualquier otra consideración.

B.—Vemos, pues, que las piezas fundamentales del sistema se han quedado anticuadas, y además descoyuntadas por una evolución desordenada. Las consecuencias, referidas a 1950, se manifiestan en un sistema fiscal defectuoso; nos interesa aquí señalar los defectos, más que las virtudes, porque en torno a ellos, lógicamente, se debe perfilar cualquier intento de reforma. Podemos apreciar:

a) En primer lugar, una legislación frecuentemente caótica, contradictoria, abundantísima, con la consecuencia de la dificultad de conocer el derecho exactamente aplicable a cada caso, y la desconfianza del contribuyente, imposibilitado para conocer con exactitud sus obligaciones, inseguro y temeroso ante la Administración financiera; otras consecuencias de esta complejidad normativa son la tendencia de los órganos de liquidación y recaudación a la rutina, con peligro de la juridicidad de su actuación; el incumplimiento, de hecho, de numerosos preceptos, en la actuación habitual de la Administración, que eventualmente, por diversas causas, caen con todo su rigor sobre contribuyentes aislados, acrecentando la sensación de arbitrariedad padecida y de inseguridad.

b) Otro dato de la situación fiscal italiana venía y viene siendo constituido por el carácter regresivo del sistema. Es conveniente indicar algunas cifras: en el año fiscal inmediatamente anterior a la reforma de 1951, los ingresos provenientes de impuestos directos representaban solamente un 18 por 100 de los totales del Estado, mientras los provenientes de monopolios suponían el 20 por 100, los de aduanas el 23 por 100, y los de tasas e impuestos indirectos el 36 por 100. Es evidente que, aunque se tome con ciertas reservas la afirmación de que un sistema es tanto más favorable a las clases más necesitadas cuanto mayor sea el importe de los ingresos provenientes de impuestos directos en relación a los que proporcionan los impuestos indirectos, la situación a que hacemos referencia no se caracteriza precisamente por la justicia fiscal; además, conviene considerar que en la suma total de los ingresos proporcionados por los impuestos directos, los que proceden de la imposición de tipo personal son realmente ridículos.

c) La presión fiscal. En Italia, la presión fiscal ha alcanzado aproxi-

madamente el 25 por 100 de la renta nacional. Comparada con la de otros países, la cifra no parece muy elevada: en Francia ha alcanzado hasta un 29 por 100, en Inglaterra el 42 por 100, en Estados Unidos el 28 por 100. Sin embargo, es en Italia opinión común que la carga tributaria es intolerable. Por ejemplo, la Comunicación ministerial que acompañaba el proyecto de la que luego fué Ley Vanoni, presentado al Senado, dice textualmente que la presión tributaria es «vejetoria y verdaderamente insoporable para los honrados y para las categorías de ciudadanos que no pueden escapar a una exacta determinación del impuesto por motivos técnicos». En este párrafo podemos observar alguna de las razones que nos explican esa aparente contradicción de la opinión generalizada en Italia sobre la presión fiscal. Pero vayamos por partes: en primer lugar, la presión se presenta más gravosa si se considera la baja concentración de las rentas; y todavía más si tenemos en cuenta la renta real *pro capite*, resultando entonces que el contribuyente italiano es uno de los más gravados en relación a su renta individual neta (1). Pero las causas que verdaderamente hacen insoporable la presión fiscal son las que determinan una desigual repartición de ésta.

a') La carga tributaria no está repartida equitativamente entre las diversas categorías de contribuyentes por lo que se refiere a los impuestos directos: las clases medias soportan un peso mayor que las clases trabajadoras y la alta burguesía; en el campo de la imposición directa por el Estado, los empleados públicos gozan de un trato privilegiado frente a los empleados privados, y éstos frente a los profesionales, artesanos, pequeños comerciantes e industriales, que resultan excesivamente gravados.

b') Hay además desigualdades territoriales, derivadas del diverso uso que hacen los entes regionales, provinciales y municipales de sus facultades impositivas, lo que produce el extraño fenómeno de que dos ciudadanos con idéntica capacidad contributiva, residentes en ciudades diversas, resultan, en conjunto, desigualmente gravados. Según datos obtenidos por COSCIANI, y que reproduce LIGUORI (2), resulta que el contribuyente romano, en la época anterior a la Ley Vanoni, pagaba, por la renta de la tierra, el 65,46 por 100 (comprendidos todos los recargos provinciales y municipales), y el de Milán el 76 por 100; la renta de la propiedad urbana venía gravada en Roma, en definitiva, en un 51,70 por 100, y en Milán en un 46,45 por 100.

c') El fenómeno de la evasión. Merece la pena que le dediquemos una cierta atención porque, como veremos más adelante, se trata de una manifestación patológica de la vida fiscal, cuya desaparición es uno de los objetivos fundamentales de la reforma Vanoni (3).

(1) LIGUORI, R.: *La riforma tributaria*, Padua, CEDAM, 1951, pág. 1.

(2) Op. cit., pág. 2, nota.

(3) V., sobre la evasión, el trabajo, algunas de cuyas ideas son expresadas en el

La evasión es un problema de todos los países y de todos los tiempos, pero no siempre se presenta con la misma intensidad; en los casos de economías primitivas, con necesidades públicas muy limitadas, o en los de economías ricas, con amplios márgenes de renta, el fenómeno de la evasión no tiene importancia. Pero cuando la presión aumenta por complicaciones cada vez mayores del sistema, en economías en que predominan los pequeños rentistas que difícilmente pueden soportar gravámenes elevados, cuando se producen además evidentes desigualdades en la repartición de la carga total, la evasión aumenta, siendo a la vez consecuencia y causa de dichas desigualdades, que se traducen en desequilibrio cada vez mayor del sistema.

En Italia la evasión fiscal es grande: para los años anteriores a la reforma se señala, en algunos sectores, hasta un 50 por 100 de riqueza evadida fraudulentamente. Sin embargo, un estudio serio, cualitativo y cuantitativo, sobre la evasión, no se ha realizado. Las dificultades son enormes para lograr un conocimiento profundo de los diversos aspectos de la evasión, distinguiendo la propia de cada grupo de impuestos, y aun la de cada uno de los impuestos en particular, descubriendo las diferencias por regiones, por clases sociales, por categorías profesionales, etc. De todos modos, es evidente la existencia de un fenómeno peligroso de evasión, y que ésta es una de las causas principales, al dar lugar a una distribución desigual de la carga total, de la presión excesiva que soportan muchos contribuyentes.

Es necesario precisar qué se entiende por evasión. Desde el punto de vista de una reforma tributaria, hay que partir de un concepto general de evasión, en el sentido de «riqueza que escapa al impuesto» (4), concepto que comprende otros supuestos, además del técnico de evasión que habitualmente se encuentra en las obras de Derecho tributario. Los varios casos de evasión fiscal, por tanto, pueden resumirse en tres hipótesis:

a") Fraude. es decir, ocultación de la riqueza imponible, violando lo dispuesto en la ley fiscal. Esta, que es la evasión en sentido estricto, puede llamarse *evasión ilegal*, y se manifiesta, por ejemplo, en el contrabando, en la ocultación de riqueza imponible a los impuestos directos, generalmente mediante falsas declaraciones o ausencia de las mismas, etc. En este campo es donde se pone más de manifiesto el círculo vicioso entre presión fiscal y evasión, comprobado además históricamente. Es frecuente que en la determinación de los tipos o de las bases el legislador parta del supuesto de la evasión fraudulenta por parte del contribuyente: intentando corregirla, a veces establece un aumento automático sobre la base declarada, induciendo en cierto modo al contribuyente a declarar, no según su riqueza efectiva, sino según lo que cree que debe, en definitiva, pagar; a veces eleva los tipos de tal modo que cualquiera puede pensar que su-

texto, de ARENA, C., *Evasione all'imposta e perequazione tributaria, separata de Studi Economici*, Nápoles, 1953.

(4) ARENA, op. cit., págs. 7 y 10.

friría una tremenda injusticia si permitiera que aquéllos gravaran su auténtica renta, de modo que se ve igualmente inducido a una falsa declaración. De este modo se produce una especie de carrera de persecución que fatalmente conduce a un alejamiento progresivo de la realidad económica, en la que necesariamente se debe insertar la actividad fiscal del Estado. Es conveniente tener esto presente cuando se piense desarraigar esta clase de evasión; no se culpe exclusivamente al contribuyente, en el que también influyen otras consideraciones, aparte de su interés egoísta, como la del uso que se hace de los caudales públicos. Piénsese igualmente que la evasión es a veces arma defensiva del contribuyente, y no sólo frente al Estado, como, por ejemplo, en el caso del comerciante que intenta evadir el impuesto porque necesita hacer frente a la competencia de sus concurrentes evasores.

b") Alejamiento de la riqueza imponible de las situaciones base de imposición. Formas diversas de esta actitud pueden ser la emigración de capitales, el abandono de la producción, el abandono o subrogación de ciertos consumos. A estos casos se les da frecuentemente el nombre de evasión legal, pero es quizá preferible el de *evasión legítima*, para diferenciarlos de los que integran el supuesto al que a continuación haremos referencia; o sea, se trata de evasión permitida, pero no querida por la ley; es un caso de evasión impropia. El legislador determina los supuestos de hecho a los que va indisolublemente unida la consecuencia jurídica de la obligación tributaria; tales supuestos de hecho pueden ser muy diversos: fundamentalmente, para lo que ahora nos interesa, la voluntad humana puede tener mayor o menor cabida en los mismos, e incluso puede estar plenamente excluida: cuando el supuesto de hecho es voluntario, el ciudadano hace un cálculo de utilidad, y si considera que las ventajas que le reporta su realización no superan al inconveniente de la obligación tributaria que fatalmente va unida, se decide por la inactividad, o por desviar su conducta hacia otros supuestos de hecho que le deparen una situación más ventajosa o menos desventajosa. Naturalmente, no entra en este supuesto, sino en el anteriormente examinado de *evasión ilegal*, el alejamiento de riqueza imponible, que, sin tener su origen en una violación directa de la norma impositiva, resulta de lo que en la técnica jurídica se llama «fraude a la ley».

c") Exclusión (total o parcial) de riqueza imponible, querida por la ley: es la que llamamos *evasión legal*, creada por la ley, a diferencia de los supuestos anteriores en que la evasión estaba o prohibida o solamente permitida por la ley. La evasión legal se manifiesta principalmente a través de las exenciones o reducciones de que presentan numerosos ejemplos las leyes tributarias. Contra lo que a primera vista pudiera parecer, por pensarse en la exención como algo extraordinario, o al menos fuera de lo normal, la *evasión legal* venía alcanzando en Italia, antes de 1950, y por lo que se refiere a la imposición directa, a más del 50 por 100 de la renta

total eventualmente imponible: una gran parte de esta cantidad está formada, sin embargo, por los mínimos exentos, los mínimos vitales.

Es cierto que evasión legal habrá de existir siempre, pero es necesario ir analizando cada una de las exenciones o reducciones, indagando los motivos de su establecimiento; y se ve que a veces son el resultado de una política financiera clasista, así, p. ej., en el caso de exención como mínimos vitales de rentas que, por su cuantía, estarían sometidas al impuesto si no cayeran, por ejemplo, dentro del concepto de salarios, etc. Con frecuencia las evasiones legales defienden los intereses de grupo, en perjuicio de la comunidad, bajo el pretexto de la consecución por el grupo de las finalidades más diversas que se presentan como aspectos del interés común, de lo que suele haber numerosos ejemplos en los aranceles aduaneros.

Una subespecie de esta evasión legal, que podríamos llamar administrativa, deriva de reducciones o exenciones de hecho, queridas, no por la ley, pero sí por los funcionarios encargados de aplicarla, y esto por varias razones, que van desde la dificultad de determinar la base imponible a todos esos casos en que los propios liquidadores se ven constreñidos, por razones de equidad, a atenuar el gravamen excesivo en el caso concreto, lo cual puede suceder siempre que un impuesto es considerado notoriamente desproporcionado por la conciencia pública. Aunque el funcionario, en estos casos, no vea modo de actuar diversamente, esta actitud no deja de crear desigualdades arbitrarias en perjuicio de otros contribuyentes, a la vez que desprestigia, en cierto modo, a la Administración, que nunca debiera prescindir de la legalidad en su actuación.

Esta clasificación que hemos expuesto de los diversos supuestos del fenómeno de la evasión, considerado con gran amplitud, creemos que es particularmente oportuna desde el punto de vista de la reforma tributaria, porque cada uno de sus miembros supone actitudes diversas del legislador: puese que la reforma ha de venir, fundamentalmente, del legislador, éste habrá de modificar su actitud separadamente para cada uno de los supuestos, si quiere hacer desaparecer la evasión, o reducirla hasta el máximo posible.

C.—Esta situación, que no hemos pretendido describir total ni sistemáticamente, sino solamente en alguno de sus aspectos más significativos, evidentemente no era aceptable, v. además, estaba en contradicción con el art. 53 de la Constitución republicana, el cual dispone, en primer lugar, que todos los ciudadanos están obligados a sostener los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva, estableciendo a continuación que el sistema tributario se inspira en el criterio de la progresividad. Es evidente que ninguno de estos principios tiene realización en el sistema descrito.

Era necesaria, por tanto, una reforma.

No ha sido ésta la primera vez que se ha intentado una reforma tributaria en Italia; contemporáneamente a la formación de las bases fundamentales del sistema vigente, se hicieron oír voces discordantes, a través

de proyectos que no llegaron nunca a aprobarse, y posteriormente se sucedieron otros muchos que consiguieron diversa fortuna. Es conveniente que hagamos un examen rápido de los mismos, para ver si la reforma emprendida tiene precedentes, o, por el contrario, es original en sus líneas esenciales. Otro de los motivos que hacen recomendable esta referencia es el comprobar lo que los fracasos de intentos anteriores han tenido de aleccionador a la hora de perfilar la reciente reforma.

En 1866, Antonio SCIALOJA, Ministro de Hacienda, presentó un proyecto de Ley (5), no aprobado, que intentaba grandes innovaciones en la ordenación de los impuestos directos, y principalmente la unificación, en un solo impuesto, de los de riqueza mobiliaria, sobre la renta de la propiedad rústica y sobre la urbana. En el mismo año hubo una proposición más radical todavía del diputado ROMANO (6), que tendía a sustituir el conjunto de impuestos múltiples por un solo impuesto proporcional sobre el conjunto de rentas de cada individuo. Vemos, por tanto, que en sus orígenes no carecía ya de enemigos el naciente sistema tributario italiano.

En los años inmediatamente posteriores se presentan nuevos proyectos de reforma, pero inspirados ya en ideas distintas de las que informaban los proyectos SCIALOJA y ROMANO, puesto que no tienden a una tan radical transformación, o más bien sustitución, del sistema existente, sino a su complemento y mejora; nos referimos a los proyectos Alvisi, discutido en la Cámara el 11 de marzo de 1868 (7), y Cambrey-Digny, presentado el 10 de marzo de 1868 al Parlamento (8), que propugnaban un impuesto sobre la renta total de los contribuyentes que se sobrepondría a los tributos existentes o se integraría con el impuesto de riqueza mobiliaria, respectivamente; y al proyecto Gagliardo, presentado al Parlamento el 23 de noviembre de 1892 (9), parecido en sus líneas directrices a los dos anteriores; al proyecto Sidney-Sonnino, presentado también al Parlamento el 21 de febrero de 1894 (10), que pretendía establecer un impuesto sobre la renta llamado impuesto sobre los ingresos, que se debería añadir a los demás impuestos directos, y al proyecto Lacava-Giolitti, presentado el 18 de noviembre de 1909, muy semejante al proyecto Gagliardo (11). Es interesante observar cómo estos proyectos miran con desconfianza al contribuyente, implícitamente, o explícitamente, como el de Gagliardo, que por esta razón responde negativamente a la cuestión que se plantea de si se debe adoptar para la liquidación del tributo cuya creación propone el sistema de la declaración del contribuyente; es una excepción el proyecto

(5) Atti parlamentari, Sessione 1865-66, impreso núm. 48.

(6) Atti parlamentari, Legislatura VIII, Sessione I, Discussiones.

(7) Atti parlamentari, Legislatura X, Sessione I, impreso núm. 174.

(8) Atti parlamentari, Legislatura X, Sessione I, impreso núm. 172.

(9) Atti parlamentari, Sessione 1892-93, impreso núm. 285.

(10) Atti parlamentari, Sessione 1893-94, impreso núm. 298.

(11) Atti parlamentari, Sessione 1909, impreso núm. 236.

Alvisi, que hace un llamamiento, quizá un poco utópico, a la honestidad y al patriotismo del ciudadano. Ninguno de estos proyectos se transformó en Ley.

Interesante fué el proyecto del Ministro de Hacienda WOLLEMBORG, presentado al Consejo de Ministros y que no llegó a ser presentado al Parlamento; probablemente es el más ambicioso de cuantos proyectos se han elaborado, puesto que propugnaba el cambio total del sistema tributario italiano, instituyendo como impuesto base un impuesto personal progresivo sobre la renta (12).

El impuesto personal sobre la renta estaba también incluido en el proyecto presentado por el Ministro de Hacienda MEDA en 6 de marzo de 1919 (13), que dió lugar al llamado decreto Tedesco de 24 de noviembre de 1919, núm. 162, que nunca entró en vigor, y en el proyecto Soleri, presentado al Parlamento en 25 de noviembre de 1921 (14), que es prácticamente una reproducción del proyecto Meda. Como decimos, en estos proyectos se tiende a la evolución del sistema de impuestos directos en el sentido de la personalidad, pero, a diferencia del proyecto Wollemborg, se considera que la imposición normal es la real, mientras el impuesto sobre la renta no deja de tener carácter complementario.

Después de tantos proyectos que no llegaron a tener alcance práctico, tenemos que referirnos a la serie de decretos emanados con fecha 30 de diciembre de 1923 por el Gobierno Mussolini, en virtud de una amplia delegación obtenida el 3 de diciembre de 1922 para la reordenación del sistema tributario italiano. La nota más importante de esta reforma fué la creación del impuesto personal progresivo sobre la renta, pero sobre el filo de la reforma Meda, de modo que la función del nuevo tributo era simplemente la de integrar los impuestos directos existentes. Por estas razones, desde entonces, el impuesto sobre la renta, llamado complementario, ha tenido poquísima importancia a la hora de computar los ingresos provenientes de cada uno de los impuestos, y no supuso un cambio notable en el sistema fiscal. Otra nota de la reforma de 1923 es el haber puesto un poco de orden en la legislación, de modo que algunos de los decretos de 30 de diciembre de 1923 son textos unificados de la legislación anterior referente a los diversos impuestos. También se crearon algunos impuestos indirectos de poca importancia. La reforma del Gobierno Mussolini no fué profunda, y a los pocos años el efecto «clarificador» había desaparecido en gran parte. El mismo sentido ordenador tuvieron el decreto ministerial de 8 de julio de 1924, emitido en virtud de la autorización del R. D. de 10 de mayo de 1923, núm. 1723, acerca de los impuestos sobre el consumo, y el T. U. de 14 de septiembre de 1931, núm. 1175, sobre Haciendas locales.

(12) Cit. por LIGUORI, op. cit., pág. 148.

(13) Atti parlamentari, Sessione 1919, núm. 1105.

(14) Atti parlamentari, Sessione 1921, impreso núm. 966.

Ninguna otra reforma de trascendencia ha sido posteriormente acometida antes de 1951, aunque por R. D. L. de 9 de enero de 1940 fué creado un impuesto sobre el gasto que cada vez adquiere mayor importancia, el llamado «impuesto general sobre los ingresos», al que están sujetos todos los ingresos en dinero, o en medios de pago sustitutivos del dinero, obtenidos por cualquier persona como contraprestación de la cesión de bienes o de la prestación de servicios efectuados dentro del Estado. Este impuesto, por la importancia de las sumas que proporciona, constituye en la actualidad uno de los pilares básicos del sistema tributario italiano.

D.—Parece, por tanto, que, en 1950, una reforma tributaria debía pretender dos objetivos fundamentales: modificación del sistema de impuestos, y modificación de los modos de aplicación de las normas tributarias, para que en la práctica se realice lo dispuesto en la ley, evitando, fundamentalmente, la evasión.

Analizando los proyectos de reforma y las reformas anteriormente realizadas en Italia, a las que acabamos de referirnos, vemos que todos ellos, con mayor o menor alcance, se han preocupado del primer aspecto de una posible reforma, pero no del segundo. Fundamentalmente, parece haber sido criterio directivo, preocupación constante, la creación de un impuesto personal sobre la renta que pudiera terminar con las desigualdades que se apreciaban. Pero ya hemos visto los resultados.

Es cierto que en Italia existía en 1950 una presión tributaria excesiva para los contribuyentes; y, como hemos visto, esto se debe a dos causas: defectos del sistema, o de los principios que lo informan, y defectos de su realización, y principalmente la evasión. Por ello, cabe un segundo criterio de reforma: en vez de modificar directa e inmediatamente el sistema, en virtud de unos nuevos principios, dejar esto para un momento ulterior, acometiendo primeramente el otro aspecto defectuoso, es decir, procurar que la carga tributaria se reparta entre los ciudadanos con arreglo a los principios que informan el sistema vigente, evitando la evasión, creando una atmósfera de confianza entre Fisco y contribuyente: cuando esto se consiga, cuando la separación entre la concepción del sistema y su realización práctica no sea tan grande, se podrá acometer el otro aspecto de la reforma, que vendría a ser la de los principios que informan el sistema, acomodándolo, de acuerdo con el art. 53 de la Constitución, a criterios de progresividad.

Y este segundo modo de llevar a cabo el perfeccionamiento del sistema es el que ha elegido el legislador italiano, por reputar que no puede acometerse reforma alguna seria de fondo si no se está en grado de conocer, lo más exactamente posible, no ya la situación económica del país en bloque, sino la de cada grupo o categoría de contribuyentes, y aun la de cada contribuyente en particular; y esto no puede conocerse si no desaparece la evasión en todos sus aspectos, y ésta no puede desaparecer si no se crea un nuevo espíritu que informe las relaciones contribuyente-Administra-

ción. En definitiva, el concepto base de las ideas de reforma que han comenzado a tener aplicación a partir de 1951, es el de que no cabe reforma seria, fundada, de efectos duraderos y beneficiosos, sin la cooperación del contribuyente. Repartición de las cargas tributarias de acuerdo con los principios que informan el sistema, conocimiento de la realidad económica del contribuyente, desaparición de la evasión, mutua confianza entre contribuyente y Fisco: he aquí los objetivos de la reforma que comentamos, cada uno de los cuales viene condicionado por los siguientes. Y esto, como etapa primera de una reforma ulterior, cuyo sentido exacto no se precisa, pero que podemos llamar de fondo.

Por lo dicho se ve que la reforma Vanoni es limitada en sus aspiraciones, si se compara con otros proyectos o reformas que pretendían un arreglo total del sistema tributario; pero no por ello sus objetivos son más fáciles de conseguir: luchar contra la evasión y contra una mentalidad de desconfianza frente al Estado no es tarea fácil, y desde luego en las discusiones parlamentarias, y sobre todo en el seno de la Comisión senatorial para el estudio del proyecto de Ley Vanoni (15), se alzaron varias voces mostrando pesimismo en orden a la consecución de los fines previstos. Ciertamente, es necesario un gran esfuerzo, y al hacer el análisis de las disposiciones de las Leyes Vanoni y Tremelloni veremos hasta qué punto este esfuerzo se ha realizado, y cuáles son sus probabilidades de buen éxito.

E.—Pero antes de entrar en el examen de las leyes referidas, en cuyo articulado se encuentran las disposiciones más importantes de la reforma, es necesario hacer una alusión a las medidas adoptadas, y a las que se piensa establecer, inspiradas en los mismos principios de reforma, y que son antecedentes y complementos de las Leyes Vanoni y Tremelloni, y sin cuyo conocimiento se podrían achacar a la reforma defectos de los que en realidad carece.

VANONI comprendió perfectamente que no bastaba hacer un llamamiento a la honradez y patriotismo de los ciudadanos. En el fenómeno de la evasión hay que tener en cuenta las responsabilidades imputables, y en no pequeña medida, al Estado. Y, sobre todo, los medios de evitarla están más en manos del Estado que del ciudadano. Esto es evidente por lo que se refiere a la evasión que hemos llamado legal; en cuanto a la evasión legítima, al Estado corresponde igualmente crear los estímulos necesarios para que cese la fuga de los presupuestos de hecho; y por lo que se refiere a la evasión ilegal, fácilmente se comprende que la desconfianza del particular y la tendencia a la evasión no tienen su único origen en la falta de moralidad fiscal: leyes claras, y pocas, evitan la desconfianza, como la evita una actuación clara de la Administración financiera, una mayor eficacia técnica de la misma; y también, y esto es muy importante, el buen empleo de los caudales públicos.

(15) V. el Informe sobre el proyecto de la Ley Vanoni de la Comisión de Hacienda y Tesoro del Senado, llamado Informe Zoli.

De todo esto se dió cuenta VANONI; y estas ideas se reflejan en la Ley de reforma. Pero fuera de ella la Administración hacía tiempo que estaba intensificando los propios esfuerzos con resultados satisfactorios: así se han venido organizando cursos para una mejor preparación técnica de los funcionarios, en previsión del aumento en la cantidad y en la delicadeza de su trabajo que habría de reportar la nueva ley; se elaboró un programa para aumentar la dotación de los medios materiales de trabajo a disposición de las oficinas liquidadoras; se adoptaron sistemas modernos de actuación basados en principios de racionalización del trabajo; se aumentó el número de funcionarios liquidadores (16). Es decir, la Administración emprendió una tarea previa de reorganización y modernización de sus sistemas, tarea que ha continuado después de la publicación de las leyes de reforma.

En otro sentido, de reordenación legislativa, que hiciera más accesible la legislación tributaria, podemos recordar las promesas del Ministro VANONI en la Cámara de Diputados el 7 de diciembre de 1950, donde hablaba de la publicación inmediata de textos refundidos para los impuestos más importantes, junto con una ley que contendría normas generales del derecho tributario; estas promesas están en vías de convertirse en realidad, como veremos en el último apartado de este trabajo; lo mismo que la ley de reforma del contencioso-tributario, otra de las piezas fundamentales en la lucha contra la evasión, que actualmente se encuentra en estado de discusión en las Cámaras legislativas.

Finalmente, es necesario hacer destacar que la reforma no ha sido fruto de una ocurrencia más o menos oportuna inmediatamente llevada a la práctica, como lo demuestra la reorganización administrativa que la ha precedido, y el hecho de que se esperara a 1951, cuando la economía italiana había alcanzado ya un notable grado de estabilidad, para llevar a cabo unas transformaciones que en sus líneas esenciales estaban ya contenidas en el Decreto del Lugarteniente del Reino de 24 de agosto de 1945, núm. 585, que no entró nunca en vigor porque su actuación estaba subordinada a la emanación de un decreto ministerial que, por razones contingentes y de tipo técnico, se juzgó oportuno no apareciera. Las disposiciones del citado decreto se refundieron con las de la Ley Vanoni de 11 de enero de 1951 en el T. U. de 5 de julio de 1951.

II

Significado, estructura y líneas generales de la Ley de perecuación tributaria de 11 de enero de 1951, núm. 25.—De la exposición hecha hasta el momento, llegamos a la conclusión de que la Ley de perecuación tri-

(16) Comunicación del Ministro de Hacienda acompañando el proyecto enviado al Senado, de la que luego se llamó Ley Vanoni.

butaria de 1951 se refiere a la que hemos dado en llamar parte primera o preliminar del plan general de reforma. La Ley enviste directamente el problema de la evasión fiscal, que más arriba examinamos en sus líneas generales, y trata de hacerlo desaparecer o, al menos, de reducirlo a un mínimo. Acerca de los presupuestos éticos y finalidades educativas de la Ley, son hártlo elocuentes las palabras del propio VANONI: «La Ley sobre la perecuación se considera como una realización necesaria, históricamente inevitable, podríamos decir, por la gradual degeneración que en estos últimos años —bajo la presión de acontecimientos y situaciones de hecho bien conocidas— se ha ido acentuando en las relaciones entre contribuyentes y Administración. Poco a poco, mediante la determinación lo más exacta posible del presupuesto del impuesto (renta, valor patrimonial u otros imposables), se ha ido desplazando un régimen insostenible en un país civil, que quiere consolidar el propio ordenamiento democrático.»

La Ley que comentamos viene denominada —al igual que en el proyecto presentado al Parlamento— como «normas sobre la perecuación tributaria y sobre la comprobación fiscal extraordinaria». Punto de partida de la misma fué la constatación de la condición en que se encontraba la determinación de la base imponible en los impuestos directos, algunos de los cuales, prácticamente, venían fijados atendiendo más a la cuantía del impuesto que se consideraba susceptible de ser pagado, que a la real determinación de la base imponible, a través de esa institución que se dió en llamar concierto tributario, y no ya entre la Administración y el contribuyente, sino entre la Ley y el contribuyente. Este es el terreno en el que la Ley de 1951 tiende a realizar la perecuación, solicitando del contribuyente un acto periódico y positivo, obligatorio y responsable, como es la declaración anual de rentas. La disminución de la evasión fiscal, procurada al máximo, y una mayor perecuación en la distribución de las cargas tributarias —a través del insituto de la declaración anual de rentas— son las dos notas fundamentales que caracterizan a la Ley de 11 de enero de 1951, núm. 25. Esta norma mira, por consiguiente, a lograr, dentro de lo posible, la más perfecta determinación de las bases imposables en los impuestos directos. Su campo de aplicación se limita a la imposición directa, pieza sustancial en todo sistema tributario.

Estos que hemos dicho, los principios inspiradores de la Ley del 51. A grandes rasgos, sus principales características son las siguientes:

- 1) declaración anual de rentas;
- 2) disminución del intervalo entre el momento de la percepción de la renta y el pago del impuesto;
- 3) normalización de los tipos de gravamen;
- 4) tributación tomando como base documentos contables de las empresas no sujetas a tributación con arreglo a balance;
- 5) extensión a las mercancías y a las materias primas poseídas por las

- empresas, de las normas dictadas por la Ley sobre la revalorización monetaria;
- 6) disminución del período de tiempo de que disponen las empresas para amortizar sus instalaciones;
 - 7) normalización de las situaciones irregulares que se hubieran producido en el pasado;
 - 8) comprobación fiscal extraordinaria.

El nuevo texto legal es de fundamental importancia porque las innovaciones que contiene modifican sustancialmente la determinación de la base imponible en los impuestos directos. Consta de 7 títulos y de 49 artículos. Dejando para el final el estudio del título primero de la Ley, que contiene disposiciones sobre la declaración anual de rentas, vamos ahora a examinar las restantes partes de la misma.

A.—En el título segundo se integran toda una serie de normas relativas a los impuestos directos, que hacen referencia a las características que acabamos de enunciar bajo los números 3, 4, 5 y 6. Fundamental importancia asumen la normalización y reducción de las cuotas y tipos de gravamen en el impuesto sobre la riqueza mobiliaria y, sobre todo, en el impuesto complementario progresivo sobre la renta —presupuesto indispensable para crear ese clima de mutua confianza entre Administración y contribuyente dentro del que ha de desenvolverse la reforma tributaria—, que tienden sobre todo a disminuir la excesiva presión fiscal, objetivo que debe lograrse con la recta aplicación de la Ley de perecuación.

Los tipos de gravamen existentes con anterioridad a la publicación de la Ley eran, sin duda alguna, excesivamente onerosos y reflejaban una situación monetaria ya superada. Como se dice en la Comunicación ministerial, la escala de tipos se formó cuando el nivel de precios —y, por consiguiente, con mayor razón el de rentas nominales— era notablemente inferior al actual. El proceso de crecimiento de todas las rentas nominales, hasta la actual fase monetaria de estabilización, produjo para el impuesto una progresividad cada vez mayor, hasta el punto de constituir, en el actual nivel monetario, un «peso insostenible» para la generalidad de los contribuyentes. Calculando una renta de 8.000 millones de liras, sobre 46 millones de habitantes pesa una carga fiscal total de 2.100 millones de liras. La presión tributaria había llegado al máximo soportable y casi amenazaba la vida del país, a pesar de ser inferior, en valor absoluto, a la de otros Estados.

Esta reorganización de la imposición directa se considera como el primer paso necesario para clasificar la ingente legislación fiscal y para alcanzar la tan deseada perecuación. El Gobierno italiano, por medio de la Ley de 1951, acometió en primer lugar la tarea de poner orden en la imposición directa, que, gravando con una mayor evidencia las economías individuales, provoca naturalmente su reacción, a diferencia de lo que

acontece con la imposición indirecta que siempre se soporta mejor por el particular. Téngase en cuenta, como ya quedó dicho, que en Italia el monto de los impuestos directos era, en la fecha de publicación de la Ley, de apenas una cuarta parte con respecto a los ingresos presupuestarios. Semejante situación, a decir del informe Zoli al Senado, estaba en clara contradicción con el art. 53 de la Constitución de la República italiana, según el cual todos los ciudadanos deben concurrir al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a su capacidad contributiva, cosa que no era posible se realizase en una situación tributaria como la que hemos expuesto. Se estaba en presencia de una imposición inversamente progresiva, que no gravaba según la capacidad contributiva del ciudadano, sino que obligaba a sacrificios desmesurados a los perceptores de rentas pertenecientes a las clases sociales más modestas. Era imprescindible, por tanto, modificar en principio la situación existente. Los arts. 13, 15 y 16 establecen, respectivamente, la reducción de la base imponible (*abbattimento alla base*) para las rentas imponibles sujetas al impuesto sobre la riqueza mobiliaria en sus categorías B (rentas mixtas procedentes de capital y trabajo); la reducción se establece para las rentas percibidas por personas físicas) y C/1 (rentas procedentes del trabajo y de naturaleza incierta), y para las rentas sujetas al impuesto complementario progresivo. El art. 14 deja sin aplicación el impuesto general sobre las rentas de los capitales de empresas individuales y de sociedades que no sean por acciones. El art. 45, en el título VI de la Ley, deja asimismo sin aplicación el impuesto personal extraordinario sobre los gastos no necesarios, establecido en 1946.

Los tipos de gravamen en el impuesto sobre la riqueza mobiliaria, y para las rentas clasificadas en las categorías B y C/1, se han mantenido inmutables, pero la reducción de la base imponible, a que acabamos de referirnos (que se establece en una cuantía de 240.000 liras), produce en realidad una reducción en los tipos, gradualmente decreciente conforme se eleva la renta imponible. De este modo el legislador ha tendido a favorecer directamente a los niveles de renta más bajos, puesto que el beneficio que concede la reducción de que hablamos es casi imperceptible a partir de rentas de la cuantía de 6.000.000 de liras.

Dentro del marco de los impuestos directos, también son muy importantes las innovaciones introducidas en el impuesto personal y complementario. Ya hemos dicho que el art. 15 establece para este impuesto una reducción de la base, fijando el mínimo exento en 240.000 liras, de tal modo que, según ese artículo, «a partir del 1 de enero de 1950 la renta global queda sujeta al impuesto complementario progresivo por aquella cuantía que exceda de las 240.000 liras». A continuación establece deducciones en la renta global del contribuyente y en una cuantía de 5.000 liras por cada miembro de la familia, comprendida la mujer no separada legalmente. En el párrafo 3.º aclara este art. 15 que a la formación de la renta global, a efectos del impuesto personal, concurren las rentas provenien-

tes de la riqueza mobiliaria por su importe efectivo, tal y como resulte con anterioridad a la aplicación de las deducciones establecidas por el art. 13, a las que ya nos hemos referido.

Este título II de la Ley se cierra con el art. 17, en el que se establecen los tipos de gravamen para el impuesto personal. A partir del 1 de enero de 1950, el impuesto complementario progresivo se aplica sobre la renta imponible —al neto de las cuotas de deducción por cargas familiares (artículo 1, párr. 2.º)—, con tipos progresivos que funcionan de tal modo que a la renta imponible de 240.000 liras, o inferior, corresponda el tipo del 2 por 100, y a las rentas superiores un tipo según la progresión que establece la Ley, calculada con arreglo a la siguiente fórmula:

$$y \text{ (tipo)} = 0,023025 \sqrt{x} \text{ (renta en millones de liras)} - \\ \rightarrow 0,0000472 x + 0,00874$$

El artículo se refiere a «la renta imponible», que no debe confundirse con la renta global a que hace referencia el art. 15, y para la que se establece el mínimo exento de 240.000 liras. Por lo tanto, cuando el art. 17 dice que se aplica el tipo del 2 por 100 a las «rentas imponibles» de 240.000 liras o de cuantía inferior, está aludiendo a rentas que superan ya el mínimo exento.

La Ley de perecuación tributaria, como dice LIGUORI (17), aporta un mejoramiento decisivo al sistema vigente sobre los tipos y sobre la carga total del impuesto complementario, cambiando la ley de progresión, aumentando al mínimo exento y las deducciones por cargas familiares, adoptando el instituto de la reducción de la base imponible —reducción que permanece constante cualquiera que sea la renta, ya que un mínimo para la subsistencia a todos es necesario—, y haciendo más llevaderos los impuestos locales (reducción de la progresividad en el impuesto de familia —art. 44—, y supresión del impuesto sobre los gastos no necesarios —artículo 45—). Con estas disposiciones se ha querido demostrar al contribuyente que la Administración financiera pretende efectivamente situarlo en condiciones tales de poder declarar la verdad, al mismo tiempo que pone de manifiesto su intención de proseguir por el camino emprendido de la reducción de los tipos, siempre que ésta sea posible.

B.—Los artículos 43 y 44 del título VI de la Ley, relativo a las haciendas locales, se conectan directamente con los del título II de la misma, puesto que sus disposiciones se basan en la reducción de tipos de gravamen en la imposición directa, si bien en las esferas municipal y provincial. Sirven en este punto, por consiguiente, las consideraciones hechas más arriba acerca de la carga tributaria que soportaban los contribuyentes con anterioridad a la Ley de 1951, y la necesidad de aligerarla, más aún si se

(17) Op. cit., pág. 47.

tiene en cuenta que el gravamen supuesto por la imposición municipal y provincial supera incluso, a veces, al de los impuestos estatales.

La Comisión central para las haciendas locales, a quien prácticamente se atribuye la facultad —de acuerdo con la ley municipal y provincial— de autorizar a municipios y provincias a superar todo límite en el campo de los impuestos locales, facultad que hasta los primeros años de la segunda guerra mundial había ejercitado con extrema moderación y cautela, en estos últimos años, sin embargo, se ha visto obligada a hacer amplias concesiones en la materia, influida por las necesidades inaplazables de las haciendas municipal y provincial y por los ingresos demasiado reducidos que proporcionaban los impuestos directos. De este modo se produjo en la última posguerra una situación totalmente excepcional, hasta el punto de que los tipos de gravamen en la imposición directa local alcanzaron cifras que no podían menos de producir honda preocupación. Así sucedía, por ejemplo, con los impuestos de familia y con el impuesto sobre la industria, comercio y profesiones. Poco a poco, sin embargo, fueron reduciéndose los tipos, y así en 1948 la Comisión central para la hacienda local no concedió, en general, autorizaciones para superar en más del 100 por 100 los tipos normales en los impuestos sobre industrias y comercios, y en más del 50 por 100 en el impuesto de familia. Esta reducción de alícuotas, que se verificó sin inconvenientes, se acentúa en la Ley de 1951 y se sanciona legalmente, desde el momento que se atribuye al Parlamento y no al Poder ejecutivo la facultad de regular en lo sucesivo estas materias.

Desde el 1 de enero de 1950, las alícuotas en la imposición municipal vuelven a fijarse a la altura máxima permitida por el T. U. de la hacienda local. En el impuesto municipal sobre las industrias, comercios, artes y profesiones, el tipo es del 3,50 por 100 para las rentas mobiliarias de categoría B, y el 2,80 por 100 para las de categoría C/1; con respecto a la adicional provincial, el tipo se fija en el 1,75 por 100 para las rentas de categoría B, y en 1,40 por 100 para las de categoría C/1. Estos tipos se obtienen por aplicación de las normas del art. 43 de la Ley de perecuación.

Según el art. 44, a partir del 1 de enero de 1952 el tipo máximo del impuesto de familia será el del 12 por 100, y la graduación de las rentas debe hacerse en modo tal que la alícuota máxima se aplique a las rentas no inferiores a 12.000.000 de liras. Queda exenta de gravamen la parte de renta destinada a cubrir las necesidades esenciales de la familia. Este último párrafo del art. 44 representa una verdadera innovación, porque extiende al ámbito local una detacción semejante a las existentes en el impuesto de riqueza mobiliaria y en el complementario sobre la renta. La Ley hace una referencia general a las necesidades esenciales de la familia, no pudiendo establecer «a priori» el nivel de las mismas, que depende en cada caso de una serie de circunstancias, como, por ejemplo, el tratarse de pequeños municipios o grandes ciudades. Por ello dichas nece-

sidades esenciales serán fijadas para cada municipio con un criterio discrecional, y teniendo en cuenta las circunstancias y exigencias locales.

El art. 45, al que ya aludimos en otro lugar (18), dispone que a partir de 1951 cesa de tener aplicación el impuesto extraordinario personal sobre los gastos no necesarios, establecido por el decreto legislativo de 27 de mayo de 1946, núm. 4598. Considera conveniente el legislador italiano suprimir este impuesto, de acuerdo con el tono general de la Ley de perecuación, tendente, como dijimos, a reducir en lo posible la presión tributaria, y con más razón puesto que en la fecha en que se dictó la Ley podían considerarse superadas las especiales circunstancias de contingencia que motivaron la implantación del impuesto. Como se dice en la Comunicación ministerial, si por una parte las haciendas municipales y provinciales soportarán las consecuencias de la reducción de tipos, por otra se beneficiarán, sin ninguna duda, del incremento de la materia imponible que se obtendrá a través de la mayor exactitud prevista para la determinación de las bases, así como mediante una mayor rapidez en la liquidación de impuestos referentes a ejercicios pasados y que la Ley se ha propuesto favorecer.

C.—Con las disposiciones sobre los tipos de gravamen dictadas en los títulos II y VI, y que ya hemos examinado, la Ley de perecuación tributaria se propone iniciar el camino para una traslación de la carga tributaria desde la imposición real a la personal. Los medios utilizados los acabamos de ver: mejora progresiva en la determinación de bases imponibles en los impuestos directos —estatales y locales—, y reducción, también progresiva y dentro de las posibilidades de la Administración financiera, de las alícuotas de los impuestos reales sobre la renta. El legislador italiano intenta en este sentido llegar a lo que se considera el ideal de un sistema tributario: un gran impuesto de tipo personal y progresivo mediante el cual quede gravada la renta global de los individuos de la forma más técnica y eficaz posible. Bajo este punto de vista, la tendencia de la Ley de 1951, aunque constituya el primer paso y se formule tenuamente, no merece más que elogios. Otra cosa es la presencia de la realidad económica del país y de la base que pueda ofrecer para una reforma de semejantes características. Aquí es donde se formulan las reservas a la teórica solución hacia la que propende la Ley. Dícese, en primer lugar, que la historia fiscal italiana de los últimos cuarenta años ha demostrado que el impuesto personal sólo ha servido para agravar y no para trasladar la carga tributaria. La baja concentración de las rentas privadas italianas, lo exiguo de la renta global excedente del nivel preciso para mantener, dados los precios actuales, el nivel de vida de la población, y sobre la que habría de concentrarse el peso del impuesto personal, son elementos que contrastan con la aplicación del propósito de la Ley.

(18) V. apartado A.

Preciso es reconocer que en Italia no existen, al menos de momento, las condiciones mínimas necesarias para llevar a cabo la gradual sustitución de la imposición real por la personal, fenómeno que, por otra parte, no se da solamente en aquel país, sino que, como es sabido, constituye —salvando las diferencias del mayor o menor nivel de vida— un elemento común a los países latinos. Condiciones indispensables para actuar el ideal del legislador son el aumento de la renta real media de los individuos (en verdad que esto se va consiguiendo en Italia de manera muy satisfactoria si se tienen en cuenta las recientes vicisitudes bélicas por las que ha atravesado el país), y que contemporáneamente al aumento se consiga un excedente de renta considerable sobre la necesaria para la subsistencia, elevándose a la vez la «concentración». Lo cierto es que la actual política italiana está directamente orientada a lograr esos objetivos, y los primeros resultados son esperanzadores. Quizás el defecto de la Ley esté en querer precipitar los acontecimientos, o mejor aún, en intentar lograr un sistema de imposición para el que la economía nacional todavía no está preparada. De todas formas, repetimos, la Ley no hace sino marcar tenuamente unas directrices que, hoy por hoy, no puede decirse que sean perjudiciales.

Al lado de lo anterior, la reducción de tipos llevada a cabo en el impuesto complementario se imponía, si no por otra cosa, para normalizar las alícuotas que se habían hecho insostenibles después de la desvalorización monetaria entre los años 1946 y 1949. El sistema progresivo del impuesto complementario vuelve a los límites anteriores a la guerra, de modo que los tipos máximos no sobrepasen el 10-15 por 100, y el conjunto de los impuestos personales represente un añadido medio del 10-12 por 100 al gravamen de los impuestos reales. Ciertamente, dados el equilibrio de rentas y la clase de gasto público que se realiza en Italia, la reducción llevada a cabo es la máxima posible. Es de desear que el legislador italiano persevere en el camino emprendido y tienda cada vez más a la reducción de la carga tributaria global, uno de los medios indispensables para conseguir la confianza del contribuyente y el que éste cumpla con su deber hacia la Administración financiera. El ideal estriba, como es sabido, en construir un sistema tributario simple y eficiente que permita la realización de los fines estatales sin menoscabo de la renta nacional.

D.—El título III se refiere a la recaudación de los impuestos directos (arts. 18 a 21). Detengámonos también en él para poner de manifiesto la importancia de las innovaciones introducidas en la materia por la Ley de 1951. Dice la Comunicación ministerial que una de las exigencias permanentes de un buen sistema tributario —exigencia que se acentúa con especial intensidad en los años en que varía el valor de la moneda— consiste en aproximar lo más posible el momento en el que la renta se produce a aquel en que el contribuyente paga el impuesto correspondiente a la misma. En circunstancias como las actuales, caracterizadas por un gran di-

namismo económico, el estado de la legislación y de la práctica administrativa italianas se resolvía en una despersecución para con las distintas clases de rentas, teniendo en cuenta los diversos métodos de determinación de la base y de percepción del impuesto. En efecto, mientras muchos contribuyentes pagaban el impuesto en el mismo momento en que percibían la renta (como en el caso de rentas mobiliarias de categoría C/2), otros sujetos pasivos efectuaban el pago con un retraso no inferior a los dos años. Así, en el caso de rentas de categoría B, dentro del impuesto de riqueza mobiliaria, producida la renta en 1948, declarada y fijada la base imponible en 1949, la cuota impositiva no se recaudó sino en 1950, sin contar con los inevitables retrasos que a veces originan un intervalo mayor. Este hecho asume una notable importancia en los períodos en que disminuye el valor de la moneda, ya que las eventuales recaudaciones a título provisional deben realizarse por años anteriores y, por tanto, sobre niveles de renta inferiores a los efectivos. De este modo el Estado soporta el perjuicio proveniente del retraso en la adecuación del importe de los impuestos directos y se difunde la impresión de un mal funcionamiento de todo el sistema impositivo.

Con los artículos 18, 19 y 20 de este título III, más el 46 de las normas transitorias, se ha tendido precisamente a buscar la aproximación entre el momento del pago del impuesto y el de la percepción de la renta.

La materia de la recaudación de impuestos directos estaba regulada en el T. U. de 17 de octubre de 1922, núm. 1401. Con arreglo al mismo, el año impositivo se identificaba con el año solar en que se llevaba a cabo la recaudación, y venía retrasado en un año con respecto a aquel en que se producía la renta; con el nuevo sistema introducido en la Ley de percepción, el año impositivo se identifica con el año financiero de recaudación, y se retrasa solamente seis meses con respecto al año solar en que se produce la renta. A partir de la Ley de 1951, la renta deberá declararse hasta el 31 de marzo del año sucesivo a aquel en que se percibe, y la cuota impositiva, liquidada provisionalmente tomando como base la declaración, será inscrita en la lista cobratoria (*ruolo*) y recaudada a partir del mes de agosto del año de la declaración. Tomando el ejemplo más arriba citado, la renta correspondiente a 1948 deberá declararse hasta marzo de 1949, será inscrita en la lista en julio de 1949 y recaudada la cuota en el período comprendido entre agosto de 1949 y junio de 1950, realizándose así una considerable aproximación entre el momento de producción de la renta y el de la recaudación del impuesto correspondiente. Estas disposiciones, como prevé el art. 18, entraron en vigor en el ejercicio financiero 1952-53, para dar lugar a solucionar las dificultades administrativas que necesariamente se produjeron con las nuevas disposiciones.

Examinemos ahora con más detenimiento los artículos de la Ley. El art. 18, manteniendo el principio legal vigente en materia recaudatoria de que los impuestos directos debidos por un determinado año gravan, a partir de 1951, sobre la renta producida en el mismo año, determina que los

impuestos directos liquidados respecto a contribuyentes que no tributen con arreglo a balance, se deben por el ejercicio financiero que principia en 1.º de julio, y gravan las rentas obtenidas en el presente año solar. Los impuestos liquidados respecto a sociedades o entes que tributan con arreglo a balance, son debidos también por el ejercicio financiero. Estas disposiciones se aplican a partir del ejercicio de 1952-53, incluso para las sociedades o entes que tributan por balance.

El art. 19 dispone que los impuestos liquidados provisionalmente a cargo de contribuyentes que no tributen por balance (es decir, los impuestos liquidados sobre la base de las rentas anualmente declaradas), se inscriben en las *listas principales* de I Serie (*ruoli principali*) del ejercicio financiero al que se refieren, y se recaudan en los seis plazos bimestrales comprendidos en el ejercicio mismo.

Por el contrario, los impuestos debidos —por quienquiera que sea y por cualquier concepto— por ejercicios anteriores al de competencia (19) se inscriben en las *listas supletorias* (*ruoli suppletivi*) de I Serie o de II, venciendo el primer plazo, para estos últimos, el 10 de febrero de cada año: la distribución de dichos impuestos en una u otra de las listas supletorias dependerá de la época en que la renta se convierta en definitiva. Se otorga al Ministro de Hacienda la facultad de disponer por medio de decreto —que se publicará en la «Gaceta Oficial» de la República— que la publicación de las listas cobratorias de los impuestos directos se produzca en períodos sucesivos, realizándose la recaudación en seis plazos contados desde el de vencimiento más próximo.

En materia de Sociedades es muy importante la norma del art. 20, según la cual en el caso de patrimonios pertenecientes a empresas individuales o constituidos en sociedad de tipo distinto al de por acciones, en comandita por acciones, o de responsabilidad limitada, y que en cualquier modo pasen a formar parte de una sociedad que tribute con arreglo a balance, esta última se inscribe en la lista cobratoria, provisionalmente, por su propio imponible y por aquel que resultase inscrito o inscribible a cargo del patrimonio incorporado, y por el ejercicio en el que dicho patrimonio haya pasado a formar parte de la sociedad. Dicha situación se prolonga hasta el momento en que se verifiquen las condiciones necesarias para poder proceder a una inscripción tomando como base la liquidación efectuada con arreglo a balance y comprensiva también de la renta del patrimonio integrado en la sociedad, salvo igualdad entre esta inscripción y la anteriormente mencionada.

Este título III se cierra con el art. 21, que prevé la promulgación de normas por medio de decreto del Presidente de la República y a instancia del Ministro de Hacienda, para la aplicación del sistema recaudatorio previsto en los artículos 18 y 19.

Con los artículos citados del título III ha de ser puesto en relación el

(19) Los términos año impositivo y año de competencia son sinónimos.

46 de las disposiciones transitorias, en el que se contienen normas relativas a la liquidación de los impuestos directos y a la inscripción en las listas cobratorias de los mismos para el año 1951, cuyas disposiciones se explican por obvias razones de presupuesto, el cual no debe sufrir las inevitables consecuencias de los retrasos derivados de la aplicación de la nueva Ley, que determinarían una reducción considerable en el monto de los impuestos directos. Y, por tanto, la Administración financiera queda autorizada para inscribir en la lista cobratoria y por el año 1951 el impuesto sobre edificios, el impuesto sobre las rentas mobiliarias de categoría A, B y C/1, así como el impuesto complementario, sobre las mismas rentas inscritas o inscribibles en la lista por el impuesto relativo al año 1950, salvo los efectos de las rectificaciones que se produzcan en 1951 presentadas por los contribuyentes o promovidas por la Administración.

Las anteriores normas, dispone el último párrafo del art. 46, no modifican las disposiciones vigentes sobre la liquidación e inscripción en la lista cobratoria del impuesto de riqueza mobiliaria en su categoría C/2, y de los entes colectivos que tributen por balance.

E.—El título IV de la Ley contiene las normas de la llamada comprobación fiscal extraordinaria. En los artículos 22 a 33 se implanta una gran operación extraordinaria de censo fiscal dirigida a la identificación de los contribuyentes y de las fuentes de riqueza productoras de rentas sujetas a la imposición directa. La finalidad perseguida por el legislador con esta operación de censo ha sido la de colocar a la Administración financiera en una situación en que le sea posible poner al día el padrón tributario e implantarlo en aquellos lugares del país donde todavía no existiese, como medio eficaz para conocer la situación económica actual de cada contribuyente y sus recursos económicos. El éxito de este censo extraordinario está en directa dependencia con las disposiciones de la ley sobre la normalización de las situaciones irregulares (que luego examinaremos) y sobre los nuevos tipos de gravamen para los impuestos directos. En efecto, la cooperación del ciudadano contribuyente es indispensable en una operación de este tipo, tendente a conocer la real situación económica de cada uno como requisito previo para una reforma a fondo del sistema tributario. Y por esto la Ley ha dado facilidades, ha buscado la confianza y colaboración del particular, reduciendo los tipos y procurando normalizar irregularidades pasadas.

Los motivos de la comprobación fiscal son distintos de los de la declaración anual de rentas. La comprobación mira sobre todo a combatir lo más eficazmente posible el fenómeno de la evasión total. Su finalidad es la de encontrar elementos objetivos de juicio con respecto a la persona del contribuyente (actividades, residencia habitual, composición de la familia) y a las rentas con que cuenta. Por el contrario, la declaración anual busca el conocimiento de las rentas sujetas a los impuestos directos; esto excluye la posibilidad de pensar que la declaración anual y la comproba-

ción fiscal sean dos institutos con la misma significación. Como se dice en el informe Martinelli a la Cámara de los Diputados (20), no se consideró oportuno, a pesar de la aparente ventaja de la simplificación, el realizar al mismo tiempo la comprobación fiscal y la primera declaración de rentas, precisamente por el distinto método que debe seguirse en cada una de ellas.

Esta operación extraordinaria de censo fiscal no puede producir ningún temor a aquellos particulares que posean una conciencia de ciudadano-contribuyente lo suficientemente formada, y, como consecuencia de ello, el ánimo dispuesto a contribuir con lo que es de justicia. Solamente aquellas personas que fraudulentamente y en perjuicio de los demás ocultan con mil procedimientos su renta efectiva, pueden esperar un perjuicio de esta enérgica acción de la Administración financiera. La comprobación fiscal está pensada para llevarse a cabo con prontitud y eficacia, por elementos escogidos y de probada honestidad, a fin de poder gravar con justicia a aquellos individuos que se esconden en el anónimo y nunca han dudado en cometer un delito fiscal. A propósito de esta operación de censo, la Comunicación ministerial se expresa así: «No hay duda que las respectivas oficinas financieras lograrían en definitiva identificar rentas y contribuyentes a través de una paciente, metódica y laboriosa actividad de búsqueda; pero con el fin de abreviar los plazos y de conseguir un ahorro de dinero y de tiempo, con la operación de censo se pretende hacer más completo y sencillo el trabajo de las oficinas liquidadoras.»

Examinemos ahora el articulado del título IV de la Ley. Teniendo en cuenta el retraso en la entrada en vigor de esta norma, se trasladó a 1952 la fecha de la comprobación fiscal (art. 22), suprimiéndose por el Parlamento, a propuesta de la Comisión de Hacienda y Tesoro del Senado, la facultad del Ministro de Hacienda (art. 24 del proyecto de ley, convertido en el art. 23 del texto definitivo) de anticiparla para aquellos que están obligados, con arreglo al art. 1, a presentar la primera declaración de rentas, considerándose más útil que la comprobación, además de actuar como un medio para localizar nuevos contribuyentes, funcione como control de las declaraciones presentadas con anterioridad (más arriba señalábamos ya la posición de la mayoría de los miembros de la Comisión de Hacienda y Tesoro en el sentido de no considerar oportuno, por la diversidad de naturaleza y métodos de ambos institutos, el realizar contemporáneamente la comprobación fiscal y la declaración de rentas). El censo se realiza con el concurso de las administraciones municipales y de otros entes.

El art. 23 dispone que por decretos del Ministro de Hacienda se aprobarán los modelos de papeletas para llevar a cabo el censo, y se establecerán los plazos y modalidades de entrega a los contribuyentes y de

(20) Es el informe de la Comisión de Hacienda y Tesoro de la Cámara de los Diputados, llamado informe Martinelli.

éstos a la Administración, dictándose asimismo normas sobre la redacción de las mismas por parte de los sujetos obligados. Es interesante destacar que las papeletas serán de un tipo adecuado para facilitar su redacción por las distintas categorías de contribuyentes, y para que no resulte dificultosa su presentación.

El art. 24 señala las categorías de contribuyentes que quedan sujetas a la comprobación fiscal extraordinaria. Estas son: las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, las sociedades de cualquier tipo, las agrupaciones de partícipes en beneficios, así como las asociaciones y entes de hecho. El párrafo segundo dispone que el objeto de la comprobación está constituido no sólo por la actividad ejercitada y los recursos patrimoniales poseídos, sino también «por las rentas de cualquier naturaleza». La palabra «rentas» no debe interpretarse en el sentido de que la operación extraordinaria de censo se confunda con la declaración anual de rentas, constituyendo un duplicado de este último instituto; significa, por el contrario, que son susceptibles de comprobación aquellas «fuentes de rentas» que no provienen ni del ejercicio de una actividad ni de la posesión de un patrimonio, como, por ejemplo, la percepción de una pensión, subsidio o ayuda determinada, sin prestación de trabajo por parte de quien la recibe, es decir, aquellas rentas o recursos no sujetos a imposición.

La redacción del art. 24 (25 del proyecto) fué modificada por el Senado para afirmar de manera tajante la sujeción al censo fiscal de todas las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas. La fórmula gubernamental decía: «Pueden quedar sujetas...», mientras que el artículo 24 del texto legal dice: «Quedan sujetas», etc.

Según el art. 25, los entes que se encargan del envío y control de las papeletas son: a) para las personas físicas, los municipios en que resida el interesado; b) para las otras categorías de sujetos, las oficinas de distrito de los impuestos directos, con las cuales colaborarán directamente, y respecto de aquellos sujetos que ejerzan una actividad industrial o comercial, las Cámaras de Comercio. En el caso de no haber recibido la papeleta, las personas sujetas al censo deben solicitarla al municipio, y cuando no les sea retirada, deben también entregarla al mismo municipio.

Los municipios cuidarán de que sean enviadas las papeletas a sus destinatarios, así como de recogerlas una vez aquéllos las hayan rellenado, cosa que deberán hacer en el plazo de treinta días contados a partir de la entrega a domicilio. Este plazo se eleva a sesenta días respecto a aquellos contribuyentes que se encontrasen en el extranjero en el momento del reparto de las papeletas, o de aquellos otros que, no habiendo recibido la papeleta antes del cierre de la operación, se hallasen en el extranjero en el momento en que aquél se lleva a cabo (art. 26). Cada interesado debe rellenar la papeleta respondiendo con exactitud a todas las preguntas contenidas en la misma, entregándola después a un funcionario municipal que se trasladará a domicilio para retirarla (art. 25). Dicho funcionario, al igual que todas las personas a quienes se encomiende este tra-

bajo, debe observar el más estricto secreto acerca de las noticias que pudiesen llegar a su conocimiento en el ejercicio de sus funciones. Así lo establece expresamente el art. 29 de la Ley.

El art. 27 establece que la papeleta debe ser firmada por la persona a quien va dirigida o por quien legalmente la represente. La posibilidad de aplicar la institución del juramento para este trámite fué rechazada por VANONI para no desprestigiar el importante instrumento jurídico-moral que aquél significa, mientras no se realicen los presupuestos indispensables del ambiente de buena fe entre Administración y contribuyentes. Si el titular se halla en la imposibilidad de firmar la papeleta, la firma la persona que la redacte, la cual debe poseer capacidad jurídica (de obrar, se entiende), y debe indicar los motivos por los que el titular no ha podido firmarla, así como atestiguar, bajo la propia responsabilidad, que las declaraciones contenidas en la papeleta corresponden a las hechas por el titular. El 2.º párrafo de este artículo 25 faculta a los municipios y oficinas de distrito de los impuestos directos para solicitar la presentación personal del interesado que no haya podido firmar, y recibir su declaración directamente.

Sanciones.—La Ley de perecuación tributaria establece sanciones penales por el incumplimiento de las normas que dicta en materia de declaración de rentas y en materia de comprobación fiscal extraordinaria. Creemos oportuno estudiarlas por separado y a continuación de cada instituto, pues este es el sistema seguido en la Ley.

El art. 30 prescribe que quien se niega a recibir o devolver la papeleta, lo hace sin indicaciones o no confirma los extremos contenidos en la misma, queda condenado a multa de 50.000 a 1.000.000 de liras y, en los casos de excepcional gravedad, incluso a la reclusión hasta de un mes y la publicación por extracto de la sentencia a cargo del condenado. Quien rellena la papeleta con respuestas incompletas o falsas a las preguntas sobre generalidades y residencia del declarante, actividad ejercitada y recursos poseídos, queda igualmente condenado a una multa de 50.000 a 1.000.000 de liras, y, en los casos de excepcional gravedad, también a la reclusión establecida en el párrafo anterior y a la publicación de la sentencia, sin perjuicio de las sanciones aplicables por la eventual omisión o inexactitud de las declaraciones, y prescritas para cada impuesto en particular. El tercer párrafo de este artículo establece una multa (21) que puede llegar a 50.000 liras a cargo de quien no solicitase o no devolviese la papeleta en el caso de inactividad de los municipios, dado que los particulares sujetos a la operación de censo extraordinario están obligados a sustituir con su iniciativa el eventual incumplimiento, por parte de los municipios, de las

(21) En este párrafo la Ley emplea el término «ammenda», que no es sino la pena pecuniaria prevista para las faltas. Se contraponen así la «multa», pena pecuniaria correspondiente a los delitos, y la «ammenda», que se refiere a las faltas. Es sabido que en castellano se emplea indistintamente la palabra multa.

obligaciones que les impone la Ley para la distribución y recogida de papeletas.

Más graves todavía son las sanciones penales que establece el art. 31 contra aquellas personas que pretendan impedir o en cualquier forma perturbar las operaciones de censo, bien en forma normal, o incitando públicamente a no responder a las preguntas contenidas en la papeleta o a hacer declaraciones falsas. Para estos delitos fiscales establece la Ley la reclusión desde seis meses a dos años, junto con una multa que puede oscilar entre las 50.000 y las 500.000 liras. Cuando el acto perturbador o la incitación se cometan por medio de la prensa, la reclusión es de nueve meses a tres años, y la multa de 100.000 a 1.000.000 de liras. Finalmente, cuando el acto o la incitación consigan su propósito, el mínimo de las penas previstas se eleva al doble, y, si esos mismos actos revisten poca importancia, los responsables pueden ser castigados sólo con la pena pecuniaria.

El art. 32, último de este título IV dedicado a la comprobación fiscal extraordinaria, prevé sanciones para todos aquellos que, por cualquier medio, impidan o perturben el desarrollo de las operaciones de censo. Consisten en la reclusión desde un mes hasta un año y la multa de 20.000 a 200.000 liras. Si el hecho se comete con abuso de poder o violando los deberes inherentes a una función pública, la pena es la de reclusión de seis meses a dos años y la multa de 25.000 a 250.000 liras.

Vimos que el art. 29 ordenaba guardar secreto al funcionario público encargado del censo fiscal y a cualquier persona a quien fuese encomendado el mismo por las noticias que pudiesen obtener en el ejercicio de sus funciones. El mismo artículo establece la pena de reclusión de seis meses a tres años si el secreto no se guarda. La Ley emplea los términos «violando los deberes inherentes a dicho servicio (el de censo) o de cualquier modo abusando de su cualidad, revele (el funcionario público o la persona encargada) noticias relativas a la expresada operación (de censo) o facilite en cualquier forma su conocimiento». Si el hecho de facilitar noticias relativas a la operación de censo es solamente culposo, se impone la reclusión hasta un año. En este artículo se reproducen sustancialmente las disposiciones y penas previstas por el art. 326 del Código Penal italiano para la revelación del secreto profesional que deben guardar los funcionarios públicos.

De los artículos expuestos se desprende evidentemente que ha sido intención del legislador el dictar severas sanciones penales. Pero, como dice LIGUORI (22), «si se considera que semejantes penas no se refieren a la obligación de la declaración anual de rentas, sino a la materia de la comprobación fiscal, como asimismo que los ciudadanos deben contribuir a los gastos comunes en proporción a sus posibilidades, no existe razón que impida imponer sanciones a cargo de quienes, por un egoísmo injustificado,

(22) Op. cit., pág. 62.

intentan ocultar las propias rentas y sustraerse al deber de solidaridad, obligación no solamente jurídica sino incluso moral. Es de esperar que andando el tiempo, con la progresiva reducción de alícuotas, las penas privativas de libertad puedan tener mayor campo de aplicación, puesto que la *deuda tributaria* no puede parificarse a cualquier otra deuda, y debe ser objeto de mayor tutela. El delito fiscal deberá un día entrar de lleno en la codificación penal, como un verdadero y propio delito contra el Estado y contra la nación».

F.—El título V de la Ley contiene toda una serie de disposiciones dirigidas a facilitar la normalización de determinadas situaciones tributarias caracterizadas por su irregularidad y que se hubieren producido en el pasado. Es de destacar aquí el espíritu de liberalidad que ha movido al legislador italiano para con estos contribuyentes que se encuentren en situaciones irregulares respecto de la Hacienda. Dicho comportamiento del legislador no es sino una premisa necesaria para inaugurar una nueva época en la tributación italiana, concediendo las máximas facilidades posibles al ciudadano contribuyente para normalizar su situación.

Dice el Ministro de Hacienda en su Comunicación al Senado acompañando el proyecto de ley, que un obstáculo psicológico para una exacta declaración de sus rentas por parte del contribuyente está constituido, sin ninguna duda, por el temor de que la Administración se valga de los elementos así adquiridos con el fin de emplearlos en las liquidaciones todavía en suspenso y que interesan a años pasados, en los que regían distintos criterios impositivos y eran diversos los criterios de aplicación práctica de la ley. Obstáculo aún mayor si se tiene en cuenta que, con frecuencia, los distintos impuestos se determinan recíprocamente. El impuesto general sobre ingresos, el impuesto de riqueza mobiliaria y, dentro de ciertos límites, el impuesto sobre el patrimonio, tienen inevitablemente puntos de contacto.

Al proyecto gubernativo, el Senado consideró oportuno añadir, incluso, nuevas disposiciones, para eliminar totalmente en el contribuyente la preocupación de que la sinceridad con respecto al futuro le fuese perjudicial para las controversias pasadas. Tanto en la Comunicación Ministerial como en la discusión en el Senado del proyecto de ley, la normalización de las irregularidades del pasado se considera fundamental para llegar a un mejor entendimiento entre la Administración financiera y el contribuyente. Contra este principio general, algunos miembros de las Comisiones parlamentarias insistieron en aplicar una discriminación tendente a favorecer a los pequeños y medios contribuyentes, excluyendo a los grandes evasores. La mayoría consideró, sin embargo, que si verdaderamente se pretende conseguir para todos los contribuyentes una atmósfera de confianza hacia la Administración financiera, se impone el concederles a todos la posibilidad de regularizar sus situaciones pasadas.

El título V de la Ley contiene dos clases de disposiciones: las que

otorgan una condonación de las sanciones en que hubiesen incurrido los contribuyentes, y aquellas otras que reducen de oficio la cuantía de la renta declarada en los cuatro meses siguientes a la fecha de entrada en vigor de la Ley. La condonación está prevista para aquellos que regularicen su situación fiscal —cumpliendo cuanto la Ley prescribe— y, según declaraciones del Ministro de Hacienda, aquélla deberá cerrar el período de condonaciones, que, siendo frecuentes, pueden incluso disuadir al contribuyente de hacer una declaración verdadera. De esta forma se pone punto final a un período de incertidumbre en la administración de no pocos tributos.

La segunda clase de disposiciones tiende a perecuar la situación en que se encontrarían aquellas personas que, declarando a efectos de los impuestos ordinarios y extraordinarios sobre rentas las conseguidas en 1949 y años anteriores y de las cuales se hubiere omitido la declaración o presentado inexacta, quedarían gravados con los tipos impositivos (que se consideran excesivos, sobre todo en el campo de la imposición complementaria y de los recargos de los ejercicios anteriores a 1950. Esas personas se verían inducidas a no rectificar los imponibles declarados o a la declaración de los omitidos en una cuantía no verdadera, para no verse gravados en mayor cantidad de cuanto lo fueron aquellas otras personas que ya fijaron sus rentas con la Administración, puesto que, a consecuencia del desorden administrativo imperante en esta materia, los conciertos (*concordati*) se concluyeron como transacciones sobre la cuantía del impuesto, en lugar de hacerlo sobre la cuantía de la renta (23).

Siguiendo a LICUORI (24) para la exposición de los artículos del título V de la Ley, podemos decir que a los contribuyentes se les otorga la facultad de:

1.º *declarar dentro de los cuatro meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley, y a efectos de los impuestos ordinarios y extraordinarios, las rentas obtenidas en 1949 y años anteriores, de las cuales haya sido omitida la declaración, y de rectificar, aumentándolas, las rentas declaradas o confirmadas por el silencio, quedando exentos de toda sanción por declaración omitida o inexacta, con limitaciones especiales a la facultad de rectificación de las oficinas tributarias y con el beneficio del prorrateo en tres años de la nueva o mayor cuota impositiva resultante de la declaración (arts. 33 y 34);*

2.º *cumplir en los cuatro meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley con las operaciones y formalidades prescritas por las leyes sobre las tasas e impuestos indirectos sobre los negocios, que se hayan omitido hasta el 31 de diciembre de 1949, y al pago de los relativos tributos, quedando exentos de los recargos y penas pecuniarias previstas para las infracciones de las mismas leyes (art. 35);*

(23) V. el informe Martinelli.

(24) Op. cit., pág. 63.

3.º) *efectuar el pago*, dentro de los cuatro meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley, de los *impuestos de fabricación y estatales de consumo* que se deban y que por cualquier motivo no se hubieren pagado con anterioridad al 31 de diciembre de 1949, con exoneración del pago de los intereses de demora y de las penas pecuniarias (art. 36);

4.º) *declarar*, en los cuatro meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley, *la cuantía total de los ingresos* percibidos hasta el 31 de diciembre de 1949 y no sujetos al impuesto general sobre ingresos, y de pagar dentro del mismo plazo dicho impuesto, con exoneración de cualquier penalidad (art. 37);

5.º) *efectuar*, con exoneración de penalidad, *el pago de la cuota complementaria del impuesto general sobre ingresos* que se deba, como consecuencia de las decisiones de las Comisiones administrativas, por las *declaraciones insuficientes de ingresos* sujetos a dicho impuesto y anteriores al 31 de diciembre de 1947 (art. 38);

6.º) *presentar o recificar*, en los cuatro meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley, *las declaraciones relativas a los impuestos extraordinarios* sobre el patrimonio, sin incurrir en penalidad alguna (art. 39);

7.º) *aceptar o concertar*, en los cuatro meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley, *las liquidaciones o rectificaciones* notificadas por la administración antes de dicha fecha a *efectos de los impuestos extraordinarios* sobre el patrimonio, con la reducción en un quinto de las sanciones previstas por el incumplimiento en que se hubiere incurrido (art. 40).

Se *otorgan de nuevo las facilidades tributarias para los actos de fusión de sociedades y de concentración de patrimonios*, ya concedidas por D.-L. de 7 de mayo de 1948, núm. 1057, y cuya eficacia había cesado el 31 de agosto de 1949, pero subordinándose la aplicación de las mismas en los casos particulares a la autorización del Ministerio de Industria, de acuerdo con el Ministerio del Tesoro (art. 41). Estas facilidades tienen un límite en el tiempo: se aplican a las fusiones y concentraciones acordadas desde el 13 de agosto de 1949 hasta un año después de la entrada en vigor de la Ley.

Se permite, dentro de los cuatro meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley, *la regularización de las sociedades no constituidas regularmente*, con el pago, reducido a la mitad, de la cuota normal del impuesto de registro previsto por el art. 81 de la Tarifa, ap. A de la Ley del registro, y de la cuota normal del impuesto hipotecario, aplicándose sobre el activo bruto existente en el momento en que la sociedad se regulariza. Las sociedades regularmente constituidas, para las cuales haya vencido el término señalado en el acto constitutivo o en los Estatutos, podrán acordar, dentro de los cuatro meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley, un nuevo término a su duración pagando el impuesto proporcional de registro en la cuantía de una lira por cada 100 liras de capital desembolsado o suscrito (art. 42). El plazo de cuatro meses para la regularización de las situacio-

nes pendientes venció el 15 de junio de 1951, habiendo entrado en vigor la Ley de perecuación el 15 de febrero de 1951.

Creemos que, de la resumida exposición hecha sobre los artículos de este título V de la Ley, se desprende claramente el espíritu de liberalidad, e incluso de benignidad para con el contribuyente, adoptado por el legislador italiano con el fin de solucionar las situaciones pasadas y permitir que las nuevas directrices señaladas en la Ley sean acogidas por el ciudadano con la buena fe que merecen.

G.—El texto de la Ley de 1951 se completa con el título VII, en el que se dictan disposiciones transitorias (arts. 46 a 49). Nos hemos ocupado ya de las más importantes —esto es, de las contenidas en el artículo 46— al tratar de la recaudación de los impuestos directos, materia con la que están directamente conectadas.

El art. 47 dispone que la acción de la Administración financiera para la rectificación o determinación, en los impuestos directos ordinarios, de las rentas obtenidas en los años 1947 y siguientes, prescribe una vez hayan vencido los plazos indicados en el art. 4 (el 31 de diciembre del tercer año sucesivo a aquel en que la declaración de rentas fué presentada o debía haberlo sido). En ningún caso, sin embargo, dicho término de prescripción podrá vencer antes del 31 de diciembre de 1951.

Dentro del mismo plazo prescribe la acción de la Administración financiera para la rectificación de las rentas comprendidas en las declaraciones presentadas a tenor del primer párrafo del art. 33 (también nos hemos ocupado de él a propósito de la normalización de determinadas situaciones tributarias).

Por el art. 48, la declaración de rentas previstas en el art. 1 de la Ley (de la que nos ocuparemos en seguida) debe hacerse dentro del plazo fijado por el Ministro de Hacienda.

El art. 49 autoriza al Gobierno de la República para coordinar, dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley, el D.-L. de 24 de agosto de 1945, núm. 585 (primera norma sobre la declaración de rentas) con la Ley de perecuación, y a dictar un texto único con las disposiciones contenidas en las dos leyes, oída una Comisión parlamentaria compuesta por cinco senadores y cinco diputados. Haciendo uso de esta autorización, se dictó el T. U. de 5 de julio de 1951, núm. 573, sobre la declaración única anual de las rentas sujetas a imposición directa, que constituye la norma básica en esta materia. Pasamos ahora a estudiar el instituto de la declaración de rentas con arreglo a las normas citadas, dejando para el final de nuestro trabajo el estudio de la Ley de 5 de enero de 1956, número 1, que contiene nuevas disposiciones sobre la perecuación tributaria.

H.—Como ya pusimos de manifiesto a lo largo de nuestra exposición, el instituto de la declaración de rentas constituye la parte fundamental de la Ley y la que marca la tónica de la misma. En efecto, la finalidad pri-

mordial de perecuación perseguida por el texto de 1951 —que le ha valido ser bautizado como Ley de perecuación tributaria— no puede conseguirse sin poner a la Administración financiera en la posibilidad de conocer, del modo más exacto posible, las verdaderas rentas y recursos de los contribuyentes, lo que constituye la premisa indispensable para una mayor justicia en la determinación de las bases imponibles en los impuestos directos y, como consecuencia, en las liquidaciones que se practiquen.

En el derecho tributario italiano existen dos tipos de liquidación: a) mediante declaración del contribuyente, controlada por la Administración financiera; b) liquidación de oficio. En la doctrina se habla a veces de una «autoliquidación» (*autoaccertamento*). Hay que tener en cuenta, además, que el ordenamiento tributario italiano establece múltiples disposiciones para la liquidación de cada impuesto en particular.

El primer tipo de liquidación —declaración del contribuyente controlada por la Administración— puede decirse que constituye el procedimiento normal, mientras los otros dos que hemos señalado —el de oficio para los impuestos sobre rentas recaudados con el sistema de la retención directa, y el realizado por el propio contribuyente en los impuestos recaudados por medio de timbres—, no son sino excepciones al procedimiento normal de liquidación. Este resulta formado por una serie de actos de naturaleza distinta, y aunque no se desenvuelve de modo uniforme en las distintas clases de impuestos, se caracteriza por la actividad desarrollada por el sujeto pasivo (o por el responsable o sustituto de impuesto), constituida por la declaración de la situación de hecho —presupuesto del impuesto— junto con los otros elementos necesarios para la liquidación de la deuda impositiva. Al lado de la actividad del contribuyente, la Administración financiera desarrolla la suya con arreglo a los poderes que le son otorgados por la Ley, que consiste en controlar la declaración recibida para completarla, eventualmente, con los elementos obtenidos a través de su actuación de oficio, y suplirla en caso de omisión por parte del contribuyente.

Dentro del ámbito del procedimiento de liquidación de los impuestos, el instituto de la declaración de rentas puede considerarse como un principio general del derecho tributario formal que la Ley de perecuación tributaria ha tendido a vigorizar y perfeccionar, teniendo en cuenta que por una práctica tolerada había caído virtualmente en desuso. La declaración del contribuyente vuelve a ser, como se dice en la Comunicación Ministerial, la base fundamental del procedimiento liquidatorio, *mas no se trata de declaración para un impuesto determinado, sino de una declaración única de las rentas sujetas a imposición directa, que debe presentarse anualmente*. La declaración anual constituye la base de la Ley que nos ocupa, es el instrumento mediante el cual se pretende romper el cerco de desconfianza y de engaño que, por desgracia, suele caracterizar las relaciones entre Administración y contribuyentes. Tiende además a superar el delicado problema que supone la documentación relativa a la produc-

ción de las rentas, y a seguir de cerca las variaciones de los réditos efectivamente producidos y susceptibles de ser percibidos (25). La declaración de rentas puede situar a la Administración financiera en una situación apta para conocer, en forma inmediata, la total situación económica del contribuyente, facilitando con esto la tendencia hacia la imposición directa progresiva que, de acuerdo con la Constitución, debe presidir el sistema tributario italiano. Esta tendencia requiere exactitud en la determinación de las bases imponibles y, como consecuencia, valoración analítica de cada caso en particular, contando para ello con el presupuesto de una declaración lo suficientemente analítica por parte del contribuyente.

El instituto de la declaración de rentas debe abrirse camino, rompiendo para ello con la tradicional barrera de escepticismo que desde antiguo se ha levantado contra la buena fe del contribuyente. No deja, sin embargo, de ser cierto que en muchas ocasiones el ciudadano no se ha visto —o no se ve— desposeído de razón en su oculta lucha contra la Administración financiera. Por esto, la Ley que comentamos ha tenido el acierto de acompañar a las disposiciones que actualizan y modernizan la declaración de rentas, aquellas otras destinadas a restaurar en el contribuyente ese mínimo de confianza y buena fe para con el Fisco que constituye el presupuesto indispensable a todo propósito de perecuación tributaria. Las normas relativas a la reducción de tipos impositivos, normalización de situaciones pasadas y comprobación fiscal extraordinaria —todas ellas ya estudiadas—, son el complemento indispensable para lograr una seria declaración de rentas por parte del contribuyente.

a) *Antecedentes legales.*—El título I de la Ley de 11 de enero de 1951, núm. 25, arranca del D. L. L. de 24 de agosto de 1945, núm. 585, que dictó las normas concernientes a la declaración única de rentas para la liquidación de los impuestos directos. De hecho este decreto no se aplicó nunca, porque su ejecución quedó subordinada a la emanación de un decreto ministerial que por razones de oportunidad y técnicas se creyó conveniente aplazar. El título I de la Ley regula la materia de la declaración en modo orgánico, claro y sencillo, unificando plazos y modalidades en interés del propio contribuyente, pudiéndose decir que abierta al D. L. L. antes citado aquellas modificaciones y disposiciones integradoras aconsejadas por la práctica y por las nuevas orientaciones en torno a las que se desarrolla el esfuerzo de reorganización de la imposición directa.

El citado decreto L. L. de 24 de agosto de 1945, núm. 585, modificaba profundamente el instituto de la declaración de rentas en materia de impuestos directos tal y como estaba regulado por los artículos 1 a 12 del decreto de 17 de septiembre de 1931, núm. 1608, los cuales fueron derogados por el art. 27 del decreto L. L. citado. Este preveía, en efecto, la declaración única anual, en el plazo comprendido del 1 de enero al 31 de marzo, de las rentas y patrimonios sujetos a imposición directa, en vez de

(25) V. el informe Martinelli.

declaraciones distintas y por separado para clase de rentas y a realizar en plazos distintos. Sin embargo, como ya indicábamos, las normas del decreto de 1945, publicado en la «Gaceta Oficial» el 29 de septiembre del mismo año, y en vigor desde el 14 de octubre, no se aplicaron nunca, porque el art. 24 del decreto ordenaba al Ministro de Hacienda establecer, por medio de un decreto propio, los plazos para la presentación de la primera declaración única. De aquí que la Ley de 1951, en su título I, arts. 1 a 5, no haya hecho sino actualizar las normas del decreto antes comentado, con las modificaciones sugeridas por la práctica. En este sentido, el art. 1 de la Ley establece que la declaración de rentas sujetas a imposición directa se hará, a partir de 1951, observando las disposiciones del decreto L. L. de 24 de agosto de 1945, núm. 585. El segundo párrafo de este art. 1 deroga el párrafo 2.º del art. 18 y los 19, 20, 21 y 24 del decreto citado (26).

b) *Finalidad de la declaración única.*—La unicidad de la declaración obligatoria de rentas pretende, de una manera directa, educar al contribuyente, a quien se suele acusar de recurrir a mil medios para eludir el pago de los tributos o para pagarlos en la menor medida posible. El ciudadano se ve obligado a formular anualmente una declaración de todas sus rentas que, naturalmente, queda sometida a severo control, con la posibilidad de que le sean aplicadas graves sanciones si no cumple correctamente sus obligaciones tributarias. Mas las sanciones, necesarias en todo agregado social, no constituyen la característica del instituto. El legislador quiere que el contribuyente «declare *motu proprio*» sus rentas, del mismo modo que sucede en los Estados Unidos. No deben olvidarse, sin embargo, las diferencias que existen entre ambos sistemas. La declaración anual del contribuyente norteamericano se desenvuelve en un sistema basado en la imposición personal, mientras que en Italia prevalece la imposición real, de la que la primera no es sino un complemento, aunque sea intención del legislador el ir desplazando con el tiempo la carga tributaria hacia la imposición personal. Téngase asimismo en cuenta que las legislaciones anglosajonas reputan como gastos de producción —deducibles, por consiguiente, de la renta bruta— muchos conceptos que en el sistema italiano se consideran como índice de capacidad contributiva (por ejemplo, el automóvil del profesional).

A pesar de todo, la finalidad perseguida por la Ley es digna de elogio. Podemos decir que, a través del principio de la declaración anual, de la determinación de la renta efectiva, de la declaración analítica y única, modifica sustancialmente el criterio que hasta su publicación había presidido el procedimiento liquidatorio de los impuestos directos.

Sobre las dudas que podían surgir acerca del proyecto de hacer anual la declaración, el Ministro VANONI hizo las siguientes declaraciones al Senado:

(26) Las siglas D. L. L. significan «decreto legislativo luogotenenziale», es decir, del Lugarteniente del Reino.

1.º) El módulo de la declaración se redactará con gran sencillez, estando prevista la posibilidad de enviar cuestionarios adecuados caso de ser necesario completar la propia declaración.

2.º) La publicidad de las declaraciones servirá para despertar incluso a las conciencias más turbias. Pero es necesario prever la posibilidad de no poder contar con los estímulos morales de la conciencia individual, y de aquí la necesidad de penas y sanciones adecuadas como sostén de la ley moral.

3.º) Con el fin de conseguir una imposición efectiva, ninguna renta puede considerarse como invariable de un año a otro, y la anualidad de la declaración garantiza, por tanto, la tributación efectiva de la renta en el plazo considerado. Además, con la declaración anual se obtiene la ventaja de aproximar el momento de la determinación de la renta al del pago del impuesto, lo que resulta oportuno desde el punto de vista monetario y contable (27).

c) *Normas que regulan el instituto de la declaración de rentas.*—Como más arriba señalamos, el art. 1 de la Ley de perecuación tributaria se remite, en materia de declaración de rentas, al D. L. L. de 24 de agosto de 1945, núm. 585, con arreglo al cual, dice aquel artículo, habrá de hacerse la indicada declaración. A pesar de ello, y dadas las innovaciones que la Ley, en conjunto, introduce en el ordenamiento tributario italiano, el artículo 49 de la misma autoriza al Gobierno de la República para dictar, en los seis meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley, un texto único con las normas sobre la declaración de rentas, coordinando en el mismo el D. L. L. de 1945 con las disposiciones de la propia Ley. Haciendo uso de dicha autorización, se aprobó, por Decreto del Presidente de la República de 5 de julio de 1951, núm. 513, el texto único de las normas sobre la declaración única anual de rentas sujetas a los impuestos directos. Por tanto, este texto contiene en sus 28 artículos las normas específicas reguladoras de la declaración de rentas. Siguiendo el plan de nuestro trabajo, estudiaremos el texto de la Ley de 1951, haciendo alguna referencia al contenido del decreto de 5 de julio de 1951, núm. 573.

La Ley impone a todos los contribuyentes el deber de presentar hasta el 31 de marzo de cada año (para el año 1951, en que se dictó la Ley, el plazo fué hasta el 10 de octubre de ese mismo año, fijado por decreto del Ministro de Hacienda de 13 de julio de 1951, haciendo uso de la autorización que le otorgaba el art. 48 de las disposiciones transitorias de la Ley) la declaración de todas las rentas percibidas en el año anterior y sujetas a imposición directa. En principio, la declaración debe presentarse por iniciativa espontánea del contribuyente, aunque esta espontaneidad no deja de ser relativa, puesto que están previstas severas sanciones para aquellos que no cumplen con el deber jurídico de presentar la declaración. Esta

(27) Resoconti parlamentari del Senato del 25, 26, 27 y 28 de julio de 1950.

debe indicar, para cada clase de rentas, la especificación de sus fuentes, el importe bruto, los gastos deducibles y el importe neto, así como, respecto al impuesto progresivo complementario sobre la renta, las cargas deducibles y los otros conceptos de detracción previstos en la respectiva ley. Las declaraciones se numeran progresivamente y el número se comunica a quien la presenta. Será de conocimiento público, en las oficinas de distrito, la relación nominativa y progresiva de quienes hayan presentado las declaraciones (art. 2). Es dudosa la utilidad que pueda reportar este tipo de publicidad, no permitiéndose a terceros el ver las declaraciones, esto último sin duda alguna para evitar curiosidades malsanas y denuncias que la mayoría de las veces serán anónimas e incontrolables.

Están obligados a la declaración, como sabemos, todos aquellos contribuyentes que perciban rentas sujetas a los impuestos directos. Según el artículo 2 del T. U. sobre declaración de rentas, ésta debe presentarse por las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas; por las sociedades de cualquier tipo; por las agrupaciones de partícipes en beneficios, empresas agrarias y colectivas; entes de hecho respecto de los cuales el presupuesto del tributo se realice en modo unitario, así como por las fundaciones y patrimonios autónomos con finalidades propias instituidas por otros entes, incluso si no poseyeran personalidad jurídica de acuerdo con la Ley civil, cuando posean una gestión y presupuesto autónomos con respecto a aquellos de la persona o del ente que las ha constituido.

Por el art. 2 de la Ley, y 6 del T. U. citado, están exentos de la obligación de la declaración: 1.º) los contribuyentes que presten trabajo subordinado y perciban exclusivamente rentas de la categoría C/2 que, en conjunto, y a efectos del impuesto complementario, no superen las 600.000 liras; 2.º) limitadamente a las rentas de terrenos y a las rentas agrarias, aquellos cuya renta total, valorada a efectos del impuesto complementario sobre la renta, no supere las 240.000 liras; 3.º) los contribuyentes que perciben solamente rentas urbanas con un imponible que, en conjunto, sea inferior a 150 liras anuales.

Las modalidades de la declaración, casos especiales de menores, incapaces y entes colectivos, declaración por medio de mandatario, etc., están previstas minuciosamente en el T. U. de 1951.

El art. 3.º de la Ley prescribe que la declaración debe presentarse anualmente, aunque no se hubieren producido variaciones en las rentas ya liquidadas. De este modo se excluye en forma taxativa la confirmación por medio del silencio, que hasta la publicación de la Ley colocaba al contribuyente en una situación pasiva de espera frente a las eventuales iniciativas por parte de la Administración. El sistema aparecía justificado en aquellos casos en que las variaciones de renta de un año a otro eran prácticamente irrelevantes, pero fué deformándose con el tiempo hasta traducirse en la facultad, reconocida implícitamente a los contribuyentes, de no manifestar ni siquiera las más sensibles variaciones de las rentas, dejando a la

Administración la carga de la iniciativa para toda modificación que supusiera un aumento en las liquidaciones.

El art. 4 fija los plazos para el control de la declaración por parte de la Administración. «La acción de la Hacienda para rectificar las rentas comprendidas en las declaraciones presentadas oportunamente y, en los casos en que la presentación falte, de las rentas liquidadas con anterioridad, prescribe el 31 de diciembre del tercer año sucesivo a aquel en que la declaración fué presentada o debía haberlo sido.

La acción de la Hacienda para la liquidación de las rentas no declaradas por el contribuyente y que no hayan sido objeto de anteriores liquidaciones, prescribe el 31 de diciembre del cuarto año siguiente a aquel en que la declaración debía haberse presentado. Quizás los plazos de prescripción sean demasiado breves ante el diluvio de millones de declaraciones y la imposibilidad, por parte de las oficinas tributarias, de controlarlas todas. De aquí que los liquidadores de los impuestos directos impugnen muchas veces las declaraciones con el simple objeto de interrumpir la prescripción, sin haberlas controlado ni siquiera por encima. Como señala EINAUDI (28), sólo existe un método para corregir este defecto: respetar rigurosamente los plazos de prescripción y elegir, entre los millones de declaraciones, un determinado número que los liquidadores, convenientemente adiestrados y peritos en las distintas ramas de la actividad económica, puedan controlar con eficacia. La elección de ese número de declaraciones podría hacerse a suerte, parte en el grupo de sospechosos y parte en grupos objetivamente determinados: por especies de actividad, sin que ninguna quede excluida, y por clases de rentas, modestas, medias y altas, de forma que todos los contribuyentes quedasen, en principio, sujetos a control, y alejasen la tentación innata de defraudar al Fisco. Este nos parece ciertamente un sistema racional: dentro de cada grupo la elección debe hacerse por suerte, sin que quede al arbitrio del liquidador o del director de la oficina de control. De esta forma se mantiene en los contribuyentes el temor de que su declaración pueda ser controlada y de que por tanto, si no es correcta, le sean impuestas las severas sanciones previstas en la Ley.

Con arreglo al art. 5, las oficinas financieras pueden pedir en cualquier momento, y con el fin de completar la declaración, detalles, aclaraciones y datos de hecho necesarios para la liquidación, enviando a tal efecto a los contribuyentes cuestionarios adecuados que deberán ser restituidos, debidamente firmados, en un plazo no inferior a quince días. La Ley prescribe que dichos cuestionarios se enviarán por correo certificado con acuse de recibo, con lo que se pone una vez más de manifiesto el propósito del legislador de molestar lo menos posible al ciudadano.

(28) *Prediche Inutili*, dispensa seconda, Di Ezio Vanoni e del suo piano, Torino, 1956, pág. 91.

d) *Sanciones*.—El no efectuar la declaración de rentas se considera como un comportamiento antijurídico, como una verdadera y propia evasión fiscal. Y para evitar que la fuerza de la costumbre conduzca a la Administración y al contribuyente a la situación anterior a la promulgación de la Ley—en la que la presentación de la declaración constituía una mera formalidad que, por el desuso, llegó incluso a desaparecer—, el texto legal de 1951 establece diversas sanciones. Con arreglo al art. 3, «quien omite presentar la declaración está penado con la multa (29) de 5.000 a 100.000 liras, que se reduce en un tercio en los casos leves y se eleva al doble en los graves, sin perjuicio de las otras sanciones previstas para cada impuesto por las disposiciones vigentes en los casos de falta de declaración o declaración inexacta dependientes de liquidación o rectificación de oficio».

Las sanciones previstas en este artículo 3 pueden considerarse como graves, máxime teniendo en cuenta que la multa de 5.000 a 100.000 liras por no presentar la declaración, se eleva al doble en caso de reincidencia y al triple cuando la reincidencia es reiterada (párr. 4.º). Finalmente, el decreto o sentencia definitiva de condena serán publicados gratuitamente por extracto en el folio de anuncios legales. Este último párrafo tiene el carácter de sanción puramente moral.

Como ya dijimos, el primer párrafo de este art. 3 impone al contribuyente la obligación de presentar la declaración anualmente, aunque no hayan experimentado variación las rentas ya liquidadas. ¿Qué ventaja puede derivarse de esto para la Hacienda, desde el momento que respecto a la renta confirmada por el silencio conserva las mismas facultades de control y rectificación que puede utilizar con las rentas formalmente declaradas? ¿No basta con aumentar las penas en los casos en que, del control verificado, resultase que la renta efectiva era superior a la confirmada por el silencio? Aunque la declaración se repita, las cargas de control y rectificación son siempre las mismas. A estas observaciones responde el legislador que se quiere situar al contribuyente frente a una responsabilidad bien precisa: aquel que pretenda defraudar al Estado, debe realizar un acto positivo, presentando una papeleta falsa o negándose a presentarla, dando vida de esta forma a un acto que se revela con más claridad y es, por tanto, susceptible de ser perseguido fácilmente en la vía administrativa y penal.

El art. 5, párr. 2.º, establece una multa de 2.000 a 50.000 liras (30) a cargo de aquellos que no restituyan los cuestionarios—a los que ya nos referimos— dentro de plazo, o lo hagan con respuestas incompletas o no verdaderas.

e) *Trámite de la declaración y consideraciones finales*.—La declaración debe formularla el contribuyente con arreglo a un módulo especial.

(29) La Ley dice «ammenda».

(30) También aquí el término empleado por la Ley es el de «ammenda».

En principio existen tres clases de papeletas de declaración, correspondientes a las tres categorías de contribuyentes: personas físicas, entes colectivos que no tributan con arreglo a balance, y sociedades, entes y empresas que lo hacen por balance. El primero, naturalmente, es el que alcanza una difusión mayor, y ha sido preocupación de la Hacienda italiana que responda a criterios prácticos, de tal forma que todos puedan redactarlo con facilidad. En su primera parte reúne las indicaciones generales y de censo, profesión ejercitada y composición de la familia. Los ocho cuadros siguientes comprenden los elementos necesarios para la liquidación fiscal según las distintas situaciones.

La Administración financiera toma a su cargo el envío de las papeletas para formular la declaración, que el contribuyente puede devolver, debidamente rellenas, por medio del servicio postal. Como puede verse las facilidades son muchas, y el deseo de no molestar al contribuyente obligándole a la entrega personal aparece evidente. El que la Administración enviase la papeleta, estaba previsto para el impuesto de riqueza mobiliaria por el art. 35 del T. U. de 24 de agosto de 1877, núm. 4021, cuyas disposiciones se hicieron extensivas a todos los impuestos directos. La finalidad de actualizar esta norma no es sino la de evitar al máximo la evasión fiscal. Mas el deber de iniciativa del contribuyente de efectuar la declaración permanece íntegro como deber legal: enviando el módulo, la Administración pretende sólo facilitar la declaración por parte del contribuyente.

Como toda innovación tributaria, más o menos revolucionaria, el «módulo Vanoni» ha sido objeto de duras críticas, la mayoría de ellas infundadas. El sereno criterio de EINAUDI nos da la pauta para juzgarlo: «No participo en absoluto en las críticas promovidas contra el módulo Vanoni, el cual podrá simplificarse..., pero no es más complicado, sino más sencillo, que los adoptados en los países germánicos y anglosajones. El deber de rellenar el módulo beneficiará a los propios contribuyentes que no se dejen impresionar por inexistentes dificultades de interpretación de palabras técnicas, que pueden simplificarse o explicarse con sencillez en las instrucciones, ni consientan el que les asalten dudas arteramente aumentadas por aquellos que siempre se hallan dispuestos a añadir al impuesto debido al Estado una porción en beneficio propio...» (31).

Insistamos una vez más, para cerrar la exposición de la Ley de 1951, en el carácter que ha tenido la reforma tributaria italiana, si es que así se la puede llamar y no perfeccionamiento del sistema tributario italiano. De nuevo repetimos que su nota fundamental es el nuevo método implantado para la determinación de la base imponible y la liquidación del tributo en los impuestos directos. La declaración de rentas constituye en efecto el instituto sobre el que se apoya toda la obra de perecua-

(31) *Prediche...*, cit., pág. 92.

ción tributaria. No es, por tanto, una reforma sustancial del sistema tributario, sino un perfeccionamiento de detalles, limitado al campo de los impuestos sobre rentas (los tres reales y el complementario progresivo). Como dice EINAUDI, «VANONI comprendió que no era preciso cambiar lo sustancial, sino perfeccionar los particulares de aplicación. El llamado módulo Vanoni para la declaración anual de rentas, que tanto molesta a los contribuyentes, no constituye un perfeccionamiento del concepto de rédito imponible, sino de los criterios para su determinación» (31 bis).

III

A.—El 5 de enero de 1956 era firmada por el Presidente GRONCHI una nueva Ley de reforma tributaria que fué dada a conocer con el nombre de «Normas integradoras de la Ley de 11 de enero de 1951, núm. 25, sobre la perecuación tributaria», y a la que se ha venido llamando también Ley Tremelloni, del nombre del Ministro de Hacienda.

La expresión «Normas integradoras de la Ley Vanoni» indica bien las características que ostenta con relación a la de 1951, sin que deba inducirnos a engaño el hecho de que, al promulgarse la nueva Ley, fuera titular de la cartera de Hacienda persona distinta de VANONI. En enero de 1956 no tenía Italia, ciertamente, el Gobierno de cinco años antes, pero ambos estaban inspirados por la misma línea política, y en ambos figuraba VANONI, aunque en 1956 como Ministro del Presupuesto. En todo caso, es cierto que las ideas y principios que inspiraron la Ley de 1951 han estado en la base de esta nueva Ley del 56, la cual no supone ninguna desviación en el camino emprendido por la anterior, sino más bien un llevar a sus últimas consecuencias, o al menos acentuar postulados que ya tenían vigencia en la Ley Vanoni, a la vez que se corrigen preceptos que se habían demostrado imperfectos, y se completan con otros nuevos. Con las nuevas normas se sigue pretendiendo una determinación, que se aproxima a la realidad hasta el máximo, de los beneficios gravados por los impuestos directos; la desaparición, o al menos disminución, de la evasión fiscal; la creación de un clima de mutua confianza entre Administración y contribuyente, aumentando las garantías de éste frente a la actuación de aquélla, a la vez que, correlativamente, se agrava en sus consecuencias penales la situación del contribuyente defraudador, o, en algunos casos, simplemente descuidado en el cumplimiento de sus deberes frente al Fisco.

El proyecto de Ley fué presentado, acompañado de una extensa Comunicación ministerial, explicativa de sus preceptos, primeramente al Senado; aquí fué objeto de una viva discusión, introduciéndose numerosas modificaciones, lo mismo que en la Cámara de diputados, a donde pasó des-

(31 bis) Op. cit., pág. 90.

pués. Son de notar los informes de las Comisiones de Hacienda y Tesoro del Senado y la Cámara, por el estudio minucioso de los preceptos de la Ley. Esta fué aprobada con el voto en contra de la extrema derecha, y despertó cierto recelo entre determinados sectores de la vida económica italiana, debido principalmente a la decisión que muestra la Ley en el sentido de una mayor fiscalización de la contabilidad de las empresas de tipo social, con el fin, fundamentalmente, de fijar sus verdaderos beneficios en orden a la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, y al control que establece sobre las operaciones de Bolsa.

La Ley consta de 63 artículos divididos en cinco títulos, de los que el primero lleva el epígrafe de «Disposiciones sobre la declaración y determinación de las rentas»; el segundo, «Disposiciones sobre los impuestos que gravan los beneficios de la riqueza mobiliaria y sobre el impuesto complementario» (sobre la renta); el tercero, «Sanciones»; el cuarto, «Disposiciones varias», y el quinto, «Disposiciones transitorias y finales». Vamos a ocuparnos de los puntos más importantes en relación a los principios de reforma a que nos hemos referido, ya que algunos de los preceptos, aun siendo de gran interés, se refieren más bien a la reforma de la concreta regulación de algunos impuestos en particular.

B.—El primer problema que se plantea (32) es el de si la motivación de los actos de liquidación es una innovación de la nueva Ley, o, por el contrario, el precepto del art. 1.º es la expresión de un principio admitido con anterioridad.

Desde luego, la Comunicación del Ministro acompañando al proyecto de Ley, y los informes de las respectivas Comisiones a las Cámaras, abundan en la idea del carácter innovador del precepto, afirmándose, más aún, que es el único elemento claramente innovador de la Ley Tremelloni.

No puede dudarse, ciertamente, de la conveniencia de que un tal principio sea admitido en el ordenamiento de los impuestos, y esto por varias razones, y fundamentalmente porque la motivación facilita el control de la legitimidad del acto, en el caso de un eventual recurso; sirve para hacer comprender más exactamente el alcance del acto motivado; y, finalmente, produce un efecto psicológico saludable en los contribuyentes, en cuanto la motivación supone una mayor garantía para ellos, que conocen así, en

(32) Art. 1.º de la Ley Tremelloni: «Las liquidaciones de los impuestos directos deben ser analíticamente motivadas.

La falta de motivación produce nulidad.

La nulidad debe ser alegada por el contribuyente, bajo pena de decadencia, en el recurso a la Comisión de primer grado.

La motivación no se exige para la liquidación de las rentas que el contribuyente no haya declarado, ni cuando la declaración no contenga la indicación analítica de los elementos activos y pasivos exigida por el art. 2.º de la Ley de 11 de enero de 1951, número 25.»

cada caso, las razones de la actuación de la Administración financiera (33).

Existen en Italia precedentes legislativos imponiendo la obligación de motivación (34), aunque con alcance muy limitado. En torno a estos preceptos aislados prevaleció la opinión, en doctrina y en jurisprudencia (35), de que, fuera de los casos señalados en tales preceptos, la motivación no era necesaria para la validez del acto, o que bastaba, en todo caso, una motivación posterior a efectos del control de la legitimidad del acto administrativo. No obstante, también se ha sostenido la opinión contraria (36), afirmando que la obligación de motivar establecida por el art. 1.º de la Ley Tremelloni no es sino la actuación de un principio general que se deduce de los arts. 111 y 113 de la Constitución: el último se refiere a la tutela jurisdiccional contra los actos administrativos, y el primero establece que todas las decisiones jurisdiccionales deben ser motivadas, con lo que refleja una exigencia que, en términos generales, debe considerarse extendida al acto inicial que, una vez impugnado, se convertirá en una decisión jurisdiccional.

Sin embargo, este argumento no nos parece convincente, por lo cual hemos de concluir que la obligación de motivación impuesta por el artículo primero tiene carácter innovador, por lo menos por lo que hace referencia a la generalidad con que la misma viene establecida. Pero esta afirmación pone de manifiesto un segundo problema: ¿cuál es la verdadera extensión del campo de aplicación del precepto que estamos comentando?, ¿la obligación de motivación se limita a las liquidaciones de los impuestos directos, como dice la letra de la Ley, o hay motivos suficientes para dar una interpretación que extienda dicha obligación a toda clase de impuestos?

Parece que la primera opinión es la más aceptable; la letra de la Ley es clara, y aunque esto, de por sí, no obsta para que pueda entenderse con un alcance mucho más general, es preciso tener en cuenta la íntima conexión entre la obligación de motivación y la de declaración única, y esta última no existe más que para los impuestos directos.

(33) COCIVERA, B.: *Motivazione e integrazione degli accertamenti e concordato nella legge 5 gennaio 1956, núm. 1*, en «Supplemento speciale al núm. 1 (1956), della Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze», Milán, 1956, pág. 1.

(34) Art. 75 del Reglamento para la aplicación del T. U. de 1877 sobre el impuesto de riqueza mobiliaria, de 11 de julio de 1907, núm. 560, que establecía el principio de la rectificación analítica; art. 20 de la Ley de 8 de junio de 1936, núm. 1231, que establecía a cargo de la Administración de los impuestos la obligación de la motivación de la rectificación de las rentas de los entes que vienen gravados según los resultados del balance; art. 6.º de la Ley Vanoni.

(35) COCIVERA, *Motivazione*, cit., pág. 1.

(36) GIUSSANI, B.: *Le nuove norme sulla procedura di accertamento delle imposte dirette*. Estratto della «Rivista dei dottori commercialisti», enero-febrero 1956, Milán, 1956, pág. 6 del «Estratto».

Sin embargo, puede hablarse de una obligación de motivación con relación a todos los impuestos si se enfoca la cuestión partiendo de la consideración del acto de liquidación como acto administrativo (37): algunos de los actos administrativos, por su intrínseca naturaleza, exigen una motivación; cierto que es difícil determinar cuándo se da esta intrínseca naturaleza, pero generalmente la doctrina señala algunas características que se dan siempre en los actos de liquidación.

¿De esto se puede deducir que la obligación de motivación establecida por la Ley Tremelloni no supone innovación, lo que echaría por tierra nuestras conclusiones anteriores? En modo alguno; en primer lugar, porque las razones que derivan de la consideración del acto de liquidación como acto administrativo no son operantes en la práctica, y además, porque, aunque lo fueran, siempre estaríamos en presencia de una novedad desde el momento en que el art. primero que comentamos impone la obligación de una motivación cualificada.

La Ley de 1951 impuso al contribuyente, como se ha visto con anterioridad, la obligación de la declaración analítica; correlativamente, según se deduce del último párrafo del art. 1.º de la Ley Tremelloni, ésta impone a la Administración la de motivar *analíticamente* sus actos de liquidación, lo cual tiene un doble sentido: de una parte, en el caso de rectificación de la declaración (analítica) del contribuyente, la Administración debe motivar la rectificación de cada una de las indicaciones de dicha declaración única con las que no esté de acuerdo; en otro sentido, ha de tratarse de una motivación seria, dejando de lado la tendencia, tan característica de la Administración, a motivaciones «para salir del paso», puramente simbólicas: la Ley quiere, evidentemente, que el contribuyente conozca, detalladamente, las razones de la Administración, y que ésta obre con sentido de responsabilidad, empeñando su propio prestigio en el modo de hacer estas motivaciones; para esto es necesaria la expresión del estado de hecho y de derecho que sirve de base a la liquidación, y la del proceso lógico que lleva al resultado pretendido por la Administración (38).

El último párrafo del art. primero señala excepciones a la obligación de motivación. Sin embargo, la doctrina (39) restringe enormemente el

(37) No entramos en el problema de la obligación de motivación de los actos administrativos, cuya solución exacta es presupuesto para lo que en el texto se afirma; sobre la motivación de los actos administrativos, v. ROMANO, *Corso di diritto amministrativo*, pág. 261; D'ALESSIO, *Istituzioni di diritto amministrativo*, 1931, I, pág. 161; REGGI, *Diritto Amministrativo*, 1933, I, pág. 155; FORTI, *Lezioni di diritto amministrativo*, 1934, 2, pág. 48; CAMMEO, *Gli atti amministrativi e l'obbligo della motivazione*, «Giur. it.», 1908, III, 253; MORTATI, *Obbligo di motivazione e sufficienza della motivazione degli atti amministrativi*, «Giur. it.», 1943, III, 1 segs.; MIELE, *Sul concetto di esecuzione*, «Foro Amn.», 1941, pág. 125.

(38) IACCARINO, *Studi sulla motivazione*, Roma, 1933, págs. 49 y ss.

(39) COCIVERA, op. cit., págs. 5 y ss.; GIUSSANI, op. cit., págs. 7 y ss.

alcance de las palabras de la Ley. Desde luego, parece absurdo que el contribuyente se vea privado de la garantía de la motivación precisamente cuando más la necesita, que es cuando no ha declarado o ha declarado defectuosamente sus rentas. En el caso de darse esta situación, la Administración, según el art. 6.º de la Ley de 1951, tiene que hacer la liquidación por un procedimiento inductivo, «según la situación económica de la empresa deducida de los elementos y datos recogidos»; de aquí que haya que pensar en que subsiste, en este caso, una obligación de motivación, aunque ésta, naturalmente, no podrá ser *analítica*, por faltar la declaración *analítica*; de otro modo, el contribuyente no podría ejercitar una defensa suficiente de sus intereses, lo que está en contra de los principios inspiradores de las leyes de reforma, que tienden precisamente a crear ese ambiente de mutua confianza entre contribuyente y Administración; además, la obligación de motivar tiene, como hemos visto, precedentes, y no se puede pensar que la nueva Ley suponga un paso hacia atrás.

En resumen, cuando el contribuyente haya presentado su declaración *analítica*, de acuerdo con lo establecido en la Ley de 1951, la Administración viene obligada a motivar *analíticamente*; para ello basta que el contribuyente cumpla sólo formalmente las obligaciones que le impone la Ley Vanoni en su art. 2.º; si sus declaraciones resultan falsas, la Administración no se libera de la obligación de motivar analíticamente. En el caso diverso de que el contribuyente no haya declarado, o lo haya hecho sin la suficiente especificación, la Administración viene también obligada a motivar sus actos de liquidación, pero no de un modo analítico y específico.

Nos resta, únicamente, indicar que la falta de motivación produce nulidad del acto. Desde luego se trata de nulidad relativa o anulabilidad, que debe ser alegada por la parte interesada. Esto es natural si se tiene en cuenta que la liquidación es un acto administrativo que goza, como tal, de presunción de legitimidad.

C.—Desde el T. U. de 24 de agosto de 1877, núm. 4021, sobre el impuesto de riqueza mobiliaria, la imposición sobre determinados sujetos de tipo colectivo (sociedades, cooperativas, etc.) se realiza tomando como base los resultados del balance. Las normas del viejo texto de 1877 han sido modificadas y completadas repetidas veces; últimamente, el art. 8.º del T. U. de 5 de julio de 1951, núm. 573, en relación con el artículo 6.º de la Ley Vanoni estableció qué entes estaban sujetos a este tipo especial de liquidación, señalando, además, cómo la correspondiente declaración analítica debe redactarse sobre la base de los resultados del balance y demás elementos de contabilidad de la empresa.

Una duda, lógicamente, surgió a partir de la promulgación del T. U. de 1877: ¿hasta qué punto está obligada la Administración a circunscribirse a los datos proporcionados por el balance y demás escrituras contables, cuando éstos no son fidedignos, o cuando no concuerdan los datos del

balance con los de los libros de contabilidad o con los justificantes? La jurisprudencia señaló una serie de límites a la obligación de la Administración a que nos venimos refiriendo, y esta doctrina jurisprudencial cristalizó en el art. 20 del R. D. L. de 24 de octubre de 1935, núm. 1877, disposición que ha sido interpretada en el sentido de que la Administración puede recurrir a la liquidación no vinculada a los datos de la contabilidad de la empresa, cuando existan razones fundadas para considerar falsos los resultados del balance, presumiéndose o demostrándose el fraude fiscal; y también cuando la contabilidad sea incompleta, o no concuerde con los datos del balance, o el contribuyente no haya querido exhibirla (40).

La Ley Tremelloni ha resuelto estas dudas, estableciendo, en primer lugar, una regulación minuciosa de la contabilidad que deben llevar las empresas: en los arts. 7.º y 8.º se determina la obligación que incumbe a dichas empresas de llevar, en primer lugar, los libros señalados en el artículo 2214 del Código Civil, y además una serie de relaciones y registros (de almacén, con las entradas y salidas, etc.); también establece, a efectos de la liquidación del impuesto de riqueza mobiliaria por las sumas pagadas a los dependientes de la empresa, a los profesionales que trabajen para la misma, etc., la obligación de tener un registro de dichos pagos, por orden cronológico, con indicación de los perceptores.

Una vez sentadas estas obligaciones a cargo de los contribuyentes, estableció la Ley cuándo la Administración puede recurrir al procedimiento inductivo de liquidación (art. 9.º): si las sociedades o entes cuyo impuesto se liquida según los resultados del balance, y los contribuyentes que solicitan que su renta imponible se determine por los resultados de las escrituras contables, *no tienen, o se han negado a exhibir* los libros y documentos obligatorios según el Código Civil, las Leyes especiales y la Ley Tremelloni, la Administración procede a la liquidación determinando la renta imponible basándose en los elementos y datos recogidos y en la situación económica de la empresa. Cuando la Administración comprueba, por el examen del balance o de los demás documentos contables, o basándose en elementos o datos concretos recogidos al margen del balance y de los documentos contables, que se han aducido gastos inexistentes o indemostrables, que las pérdidas efectivas son menores que las indicadas, que se han omitido o hecho constar inexactamente ingresos, o, en general, que existen inexactitudes o irregularidades que conducen a un resultado diverso del real, tiene facultades para corregir o integrar, según su apreciación motivadamente expresada, los datos que se alejan de la verdad. En el caso de que estos hechos sean tan graves o repetidos que induzcan a no considerar dignos de crédito los libros y demás documentos de contabilidad,

(40) V. la jurisprudencia citada por NAPOLITANO, L.: *Accertamento in base a bilancio o scritture contabili. Obblighi dei contribuenti e facoltà degli uffici delle imposte di derogare ai bilanci ed alle scritture contabili*, en «Suplemento» cit., págs. 34 y ss.

la Administración determina la renta inductivamente, como en el caso de la falta o no exhibición de los libros de contabilidad. Este modo de liquidación lleva además aparejada la consecuencia ulterior de una inversión en la carga de la prueba, pues el contribuyente, en el caso de recurrir, debe proporcionar la prueba de los datos sobre cuya base solicita que se le determine una renta inferior a la señalada por la Administración, estando prohibida la prueba por presunciones.

Vemos, por tanto, el esfuerzo del legislador italiano para conseguir, también en este campo, un conocimiento lo más verdadero posible de las rentas de los contribuyentes, evitando la evasión. Es fácil de comprender que estas medidas, que afectan a sociedades, cooperativas y entes colectivos en general, se sitúan en la línea de los principios que inspiran la reforma tributaria, pues tienden a facilitar, en lo posible, la liquidación analítica, creando un ambiente de mutua confianza entre Fisco y contribuyente.

Sin embargo, estas disposiciones sobre la contabilidad de las empresas han sido criticadas (41), juzgándose excesivo el celo del legislador a la hora de establecer obligaciones en orden a una minuciosa contabilidad, ya que, se dice, muchas empresas de reducido volumen de negocios no podrán cumplirlas, y entonces la Administración procederá casi siempre a la liquidación inductiva, o no serán cumplidas las normas de la Ley. El problema, desde el punto de vista del legislador, no es fácil de resolver, pues o señala con minuciosidad las obligaciones en orden a la contabilidad, de modo que la Administración solamente pueda recurrir a la liquidación inductiva en casos concretos señalados en la norma, o habla, en general, de la obligación de llevar una contabilidad «suficiente» para conocer en todo momento el verdadero estado de la empresa, y en este caso la Administración, con gran facilidad, basándose en apreciaciones subjetivas, puede recurrir a la liquidación inductiva. Quizá no sea la peor la solución adoptada por la Ley Tremelloni, si se completa con una adecuada interpretación de sus normas, una interpretación que no sea muy rígida: en definitiva, siempre que la Administración pueda conocer, a través de los documentos contables que se le presentan, la situación verdadera de la empresa, aunque falten algunos de los documentos contables prescritos por la Ley por tratarse de empresas de pequeña entidad económica, deberá proceder a la liquidación analítica, sin encerrarse en una aplicación rigurosa de las normas legales.

D.—Cuando, a través de una reforma, se pasa del sistema en que el legislador parte del presupuesto de una evasión segura, por lo que los tipos impositivos se elevan, a otro en que el legislador quiere suprimir o reducir al máximo la evasión instaurando relaciones de mutua confianza entre

(41) MAGGIA, A.: *La dichiarazione e l'accertamento dei redditi*, «Estratto» cit. de la «Rivista dei dott. comm.», págs. 24 y ss.

Fisco y contribuyente, es evidente que complemento necesario de la reforma ha de ser un sistema de sanciones, más riguroso que en la situación anterior, que afecten al contribuyente que ha abusado de la confianza que en él ha puesto el Fisco (42).

Después de la Ley Vanoni, el procedimiento de liquidación de los impuestos directos se basa en la declaración única; como sabemos, y por ello hemos visto anteriormente que el art. 22 del T. U. de 5 de julio de 1951, núm. 573, considera la omisión de dicha declaración como infracción criminal, y precisamente como falta. El art. 34 de la Ley Tremelloni, sin variar la calificación jurídica de la omisión, agrava la pena correspondiente, elevando la multa a límites comprendidos entre las 30.000 y las 300.000 libras, multa que se duplica en los casos de reincidencia y se triplica en los de reincidencia reiterada; y además impone una pena privativa de libertad (arresto hasta seis meses), en el caso de que la omisión tenga la agravante objetiva de que la renta que en definitiva se liquide sea superior a seis millones de libras.

Por lo que se refiere a las otras sanciones establecidas por la Ley Tremelloni, es necesario afirmar que ésta no crea un sistema nuevo, sino que sus disposiciones perfeccionan disposiciones anteriores, creando alguna nueva figura de infracción, agravando las sanciones, etc., insertándose en la regulación anterior, que arranca de la Ley de 7 de enero de 1929, número 4, que estableció las disposiciones de carácter general para la represión de las violaciones financieras relativas a los tributos estatales, Ley que ha sido completada con numerosas normas posteriores, y ahora con las de los artículos 34 a 46 de la Ley Tremelloni.

Además de la omisión de declaración, a que acabamos de referirnos, la Ley configura una serie de tipos de delitos, de faltas y de infracciones administrativas.

Los casos posibles de delito son los siguientes: comete delito: 1.º) quien estando obligado a suscribir la declaración de rentas y habiendo tenido conocimiento de que en los inventarios o balances se ha omitido la indicación de elementos del activo, o se han hecho constar pasividades inexistentes, o se han redactado escritos o documentos ficticios, o se han alterado los escritos o documentos contables, no provee, al hacer la declaración, a la rectificación de los datos falsos. Esto supone un avance respecto a la legislación anterior, pues en ésta se perseguían las deformaciones de la contabilidad, y se sometía también a la pena correspondiente a los administradores o gerentes de las sociedades, lo que podría dar lugar a casos de responsabilidad objetiva, por no haber intervenido dichos administradores o gerentes en la realización de tales deformaciones; como actualmente

(42) Como ocurre en los países en que es menor la evasión fiscal; v. los datos que ofrece Dus, A.: *Le pene detentive in particolare nella nuova legge sull'accertamento*, en «Supplemento» cit., págs. 127 y ss.

deben suscribir la declaración única de los entes respectivos, se les puede incriminar por no haber hecho las rectificaciones oportunas; 2.º) quien, fuera de los casos señalados en el número anterior, indica en la declaración pasividades inexistentes; 3.º) quien omite la declaración de las retenciones efectuadas a cargo de sus dependientes a título de impuesto, o declara falsamente acerca de las sumas retenidas; 4.º) cualquiera que comete otros hechos fraudulentos con el fin de sustraer rentas a los impuestos directos. Este último delito viene configurado con una amplitud extraordinaria: cualquier acto, realizado por cualquier persona, con tal de que subsista el dolo específico de «sustraer rentas a los impuestos directos», puede constituirlo; por tanto, pueden ser autores de este delito, no sólo las personas obligadas a declarar, y menos aún solamente las obligadas a pagar, sino incluso personas extrañas a la obligación tributaria, tanto si ésta se considera en su sentido estricto de relación de crédito de impuesto como en el más amplio de relación compleja; pueden comprenderse en este delito, no sólo los actos por los que una persona tiende a sustraer al impuesto rentas propias, sino aquellos referentes a rentas ajenas, etc.; es tal la variedad de hipótesis que pueden caer dentro de esta figura, que no es posible hacer una enumeración exhaustiva de las mismas.

En estos cuatro casos la pena es doble: multa y reclusión hasta seis meses.

Otra figura de delito, pero castigada exclusivamente con multa, es la acción del administrador o miembro de los órganos de control de sociedades o entes cuya renta se determina por los resultados del balance que no denuncia en la relación anual, si está obligado a hacerla o a suscribirla, o, en otro caso, en la declaración de rentas, la falta de alguno de los libros o escritos contables prescritos.

Se haría larga la enumeración de las faltas y de las infracciones administrativas previstas por la Ley Tremelloni. Con el fin de obstaculizar la evasión de los tributos directos, ha impuesto nuevos deberes a los contribuyentes y a los terceros, como comunicación de noticias, prestación de declaraciones, etc., y, en consecuencia, ha configurado las violaciones de dichos deberes, en algún caso, como faltas, y, en otros, como infracciones administrativas.

En resumen, y en relación a los principios que inspiran la reforma tributaria, las disposiciones en materia de sanciones se caracterizan: por el aumento, en la cuantía, de las penas de carácter pecuniario, el establecimiento de penas privativas de libertad, y la creación de nuevas figuras de infracción.

E.—Es interesante, finalmente, una referencia al último art. de la Ley, el 63, que pone de manifiesto una de las exigencias más vivamente sentidas cuando se pretende una reforma seria: la de procurar textos legislativos que superen la confusión que habitualmente existe en las normas tri-

butarias. Por otra parte, es necesario concordar la legislación de los diversos impuestos con los principios que han inspirado las leyes Vanoni y Tremelloni. Con el citado art. 63, los deseos del Ministro VANONI en torno a la publicación de textos refundidos para los principales impuestos, deseos a los que en otra parte de este trabajo se ha hecho referencia, toman camino de convertirse en realidades: el Gobierno, oída una Comisión parlamentaria compuesta de cinco senadores y cinco diputados, está autorizado para publicar, dentro de los dieciocho meses inmediatamente posteriores a la fecha de entrada en vigor de la Ley Tremelloni, textos refundidos referentes a los diversos impuestos directos, a las disposiciones sobre los impuestos en general, y a las normas sobre recaudación, eliminando las disposiciones que contrasten con los principios contenidos en las Leyes Vanoni y Tremelloni, y aportando, además de las modificaciones útiles para una mejor coordinación, las que sean necesarias para la actuación de los siguientes criterios: 1.º 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; 2.º perfeccionamiento de las normas referentes a la actividad de la Administración financiera para la determinación de las rentas.

En el proyecto de Ley se conferían aún mayores poderes al Gobierno, lo que hubiera permitido un perfeccionamiento más a fondo de las normas tributarias, pero la discusión del Parlamento, temeroso de delegar facultades excesivas al Poder ejecutivo, redujo el proyecto a su estado actual. Sin embargo, las facultades del Gobierno todavía son considerables, y es evidente que, bien utilizadas, pueden suponer una ulterior mejora del sistema tributario de notable alcance, permitiendo, además, progresar por la vía de la codificación tributaria.

JAIIME GARCIA AÑOVEROS

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO

Doctores en Derecho por la Universidad de Bolonia.

BIBLIOGRAFIA

a) Sobre la reforma en general:

- BOMPANI, V.: *Premesse tecniche della riforma tributaria*, Modena, 1948.
 COSCIANI, C.: *La riforma tributaria*, Firenze, 1950.
 BUZZETTI, G.: *Perequazione tributaria e rilevamento fiscale straordinario*, Milano, 1951.
 GANCEMI, L.: *La riforma fiscale*, en «Studi economici ed aziendali», 1949, página 711.
 D'ALBERGO, E.: *La riforma tributaria. Orientamenti per una revisione del sistema tributario italiano*, Bologna, 1949.
 RASTELLO, L.: *Lineamenti della perequazione tributaria e rilevamento fiscale*, Milano, 1951.

MONDI, A.: *La riforma tributaria*, Carpi, 1952.

PERRONI, A.: *La riforma tributaria*, Messina-Firenze, 1952.

LIGUORI, R.: *La riforma tributaria*, Padova, 1951.

b) Sobre aspectos particulares de la reforma:

CASTELLI, COCIVERA, DE LUCA, DUS, GRECO, LICCARDO, NAPOLITANO, POLI, POMINI, UCKMAR: *Commento alla nuova legge sulla perequazione tributaria*, Milano, 1956.

ANTONELLI, CHIARAVIGLIO, GIUSSANNI, GUSTARELLI, MAGGI, PRIVATO: *Norme integrative sulla legge della perequazione tributaria*, Milano, 1956.

MESIANO, PISCITELLI, CECCARELLI: *Commento teorico pratico alle norme integrative della legge sulla perequazione tributaria*, Roma, 1956.

SINDICATO NAZIONALE DIPENDENTI IMPOSTE DIRETTE: *Aspetti tecnici della riforma fiscale*, Milano, 1955.

POLI, O.: *La riforma tributaria: questioni particolari*, en «Riv. dir. fin. e sc. delle fin.», 1953, junio, pág. 133.

CESAREO, O.: *La legge sulla perequazione tributaria non contiene un provvedimento di condono. Le somme pagate sono irripetibili*, en «Riv. dir. fin. e sc. delle fin.», 1952, sep., pág. 276.

NAPOLITANO, L.: *Le sanzioni per omessa e per infedele dichiarazione nella legge sulla perequazione tributaria*, en «Riv. dir. fin. e sc. delle fin.», 1951, pág. 347.

ARENA, C.: *Evasione all'imposta e perequazione tributaria*, en «Studi economici», nov.-dic, 1953.

MORSELLI, E.: *Spese pubbliche e dichiarazione dei redditi*, en «Bollettino tributario d'informazioni», núm. 5, 1953.

BUZZETTI, G.: *Guida pratica per la nuova dichiarazione dei redditi*, Milano, 1952.

CELLITI, V.: *Il concordato tributario nel diritto e nella pratica con riferimento alla riforma Vanoni*, Ancona, 1952.

MINNITI, F.: *Le norme sulla perequazione tributaria e la svalutazione della moneta*, Napoli, 1951.

REPOLA-CAVALLO: *Dichiarazione unica dei redditi delle persone fisiche*, Roma, 1956.

LIGUORI, R.: *Note critiche sull'obbligo della dichiarazione dei redditi*, en «Giustizia tributaria», nov. 1950.

TERRANOVA, P.: *La dichiarazione tributaria nella teoria e nella pratica*, Milano, 1953.

LICCARDO, G.: *Natura giuridica della dichiarazione tributaria*, Napoli, 1952.

VERNONI, G.: *La dichiarazione unica dei redditi secondo la legge sulla perequazione tributaria*, S. Maria C. V., 1951.

GRECO, G.: *La riforma tributaria nella pratica applicazione*, Roma, 1951.

DE LUCA, A.: *Amministrazione finanziaria e riforma tributaria*, en «Arch. Fin.», 1954, pág. 32.

DONATONE, E.: *L'accertamento induttivo secondo la legge di perequazione tributaria*, en «Giust. trib.», 1952, I, pág. 145.

BOSISIO, O.: *L'imposta di famiglia riformata dalla legge sulla perequazione tributaria, con appendice sulle altre imposte comunali*, Milano, 1952.

ROGARI, V.: *Rendiconti ed analisi dell'imposizione indiretta sugli affari e riforma degli ordinamenti tributari*, Roma, 1938.

