

CONSULTOR TRIBUTARIO

DICIEMBRE 2012

DIRECTORES

CR. RAÚL D'ALESSANDRO

CR. JUAN ANTONIO PÉREZ PÉREZ

CONSEJO CONSULTIVO

CR. FÉLIX ABADI

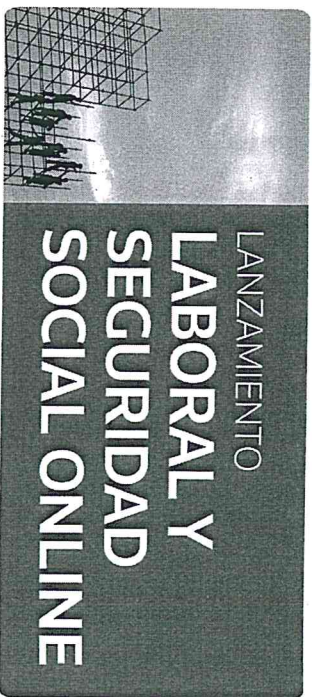
DR. SEBASTIÁN ARCIA

DR. LEONARDO COSTA

CR. JAVIER FORTE

DRA. ADDY MAZZ

LA LEY URUGUAY



LANZAMIENTO
**LABORAL Y
SEGURIDAD
SOCIAL ONLINE**

Qué puede hacer:

- Asesorar con seguridad al contar con el respaldo de una base completa que reúne toda la doctrina, jurisprudencia y legislación actualizada y actualizada en la materia.
- Acceder al análisis de los aspectos más relevantes de cada tema.
- Contar con el respaldo de la opinión de los expertos en la materia.

Cuente con:

- > Análisis profesional en todos los documentos que le permitirán explorar al máximo el contenido de cada uno de ellos.
- > Acceso online a las novedades legislativas comentadas y a los fallos mas destacados.
- > Herramientas que le permitirán relevar con agilidad la situación laboral y previsional de sus clientes.

Llámenos al **(598) 2900-3548** escribanos
a laley.uruguay@thomsonreuters.com
o contacte a su asesor comercial

www.laley.com.uy

LA LEY ONLINE
CHECKPOINT

.....
DIRECTORES

RAÚL D'ALESSANDRO
JUAN ANTONIO PÉREZ PÉREZ
.....

.....
CONSEJO CONSULTIVO
.....

FÉLIX ABADI
SEBASTIÁN ARCIA
LEONARDO COSTA
JAVIER FORTE
ADDY MAZZ
.....

SUMARIO

AÑO III • Nº 12 • DICIEMBRE 2012

DOCTRINAS

- Modificaciones a la ley de zonas francas en la ley Nº 18.996 de rendición de cuentas
Por **Diego Licio**..... 3
- El secreto bancario en tiempos de intercambio de información tributaria (Primera Parte)
Por **Fernando R. Barríos Migliarini** 9
- La empresa familiar desde una visión Latinoamericana: los desafíos de una figura que se mantiene vigente
Por **Andrea Delucchi**..... 21
- La nueva normativa en materia de trabajo rural no contempla las particularidades del sector
Por **Juan Diego Menghi Arburdas** 29

DOCTRINAS EXTRANJERAS

- El régimen de excepción de regularización tributaria (RERT III) portugués
Por **Rogerio M. Fernandes Ferreira - Mónica Respicio Goncalves - Marta Machado de Almeida - José Mégre Pires** 37
- Las medidas contra el fraude fiscal como límites a la libertad de contratación (1ª Parte)
Por **César García Novoa** 41

ISSN: 1688-9371
REGISTRO NACIONAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL Nº. EN TRÁMITE

IMPRESO EN LA ARGENTINA - Propiedad de La Ley Sociedad Anónima - Tucumán 1471 - CP1050AAC -
Ciudad Autónoma de Buenos Aires - República Argentina Tel.: (005411) 4378-4841

Nota de la Dirección: las opiniones vertidas en los comentarios firmados son privadas de quienes las emiten.

IMPUESTOS

LEGISLACIÓN

Leyes

LEY 18.981 (P.L.) -- Acuerdo entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de Groenlandia relativo al intercambio de información en materia tributaria -- Aprobación.....	57
LEY 18.999 (P.L.) -- Tributo -- Normas con incentivos fiscales destinadas a promover el turismo receptivo en nuestro país.....	61
LEY 18.996 (P.L.) -- Rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal -- Ejercicio 2011 -- Aprobación -- Modificación de las leyes 3606, 9624, 10757, 10808, 13102, 13426, 13640, 13835, 15785, 15809, 15851, 15903, 15921, 15977, 16060, 16082, 16127, 16170, 16226, 16320, 16696, 16736, 17234, 17581, 17598, 17707, 17829, 17849, 17930, 18161, 18250, 18256, 18331, 18362, 18406, 18438, 18464, 18596, 18600, 18719, 18738, 18795, 18812, 18834, 18840, 18861 -- Modificación de los decs. leyes 14157, 14261, 14726, 14747, 15242, 15365, 15605, 15688, del TOCAF Y TO 1996.....	62
LEY 19.002 (P.L.) -- Tributo -- Modificación al régimen impositivo de los combustibles. ...	134
LEY 19.003 (P.L.) -- Seguridad social -- Modificación al sistema de ajuste de los montos mínimos y máximos.	134
LEY 19.004 (P.L.) -- Banco de Previsión Social (B.P.S.) -- Contribuciones especiales de seguridad social -- Exoneración de aportes patronales a los partidos políticos permanentes o a las fracciones de los mismos con derecho al uso del lema.....	135
LEY 19.010 (P.L.) -- Convenio entre la República Oriental del Uruguay y la República de Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo -- Aprobación.	135
<i>Decretos</i>	
DECRETO 347/012 (P.E.) -- Tributo -- Impuesto al Patrimonio (IP) -- Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) -- Fideicomiso Financiero Bicentenario -- Declaración de promovida la actividad.	147
DECRETO 356/012 (P.E.) -- Tributo -- Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR) -- Norma reglamentaria de la Ley 18.876 (P.L.).	148
DECRETO 367/012 (P.E.) -- Tributo -- Impuesto al Valor Agregado (IVA) -- Incorporación art. 128 del dec. 220/1998 (P.E.).....	151
DECRETO 357/012 (P.E.) -- Banco Central del Uruguay (B.C.U.) -- Emisión de bonos del tesoro en dólares estadounidenses, en las condiciones y términos que se determinan.	152
DECRETO 361/012 (P.E.) -- Sociedades Comerciales -- Normas tendientes a la convergencia técnica en materia de transparencia fiscal internacional -- Prorroga de plazo -- Norma complementaria del art. 19 del dec. 247/2012 (P.E.).	153
DECRETO 364/012 (P.E.) -- Exportaciones -- Posición arancelaria 2008.19.00.00, 3808.92.91.00 y 3808.92.95.10 -- Devolución de tributos.....	154

DECRETO 365/012 (P.E.) -- Exportaciones -- Posición arancelaria 3921.19.00.00 -- Devolución de tributos.....	154
DECRETO 366/012 (P.E.) -- Tributo -- Enajenaciones, cesiones de cuotas y participaciones sociales correspondientes a las personas jurídicas que se determinan -- Sustitución del inciso 1 del art. 31 bis del dec. 597/1988 (P.E.).	154
DECRETO 367/012 (P.E.) -- Tributo -- Impuesto al Valor Agregado (IVA) -- Incorporación art. 128 del dec. 220/1998 (P.E.).....	155
DECRETO 368/012 (P.E.) -- Tributo -- Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP) -- Forma y condiciones de presentación de las declaraciones juradas -- Sustitución del inc. 2 del art. 8 del dec. 252/1998 (P.E.).	155
DECRETO 369/012 (P.E.) -- Tributo -- Impuesto Específico Interno (IMESI) -- Monto aplicable a los combustibles de frontera -- Sustitución del art. 1 del dec. 398/2007 (P.E.).	156
DECRETO 371/012 (P.E.) -- Tributo -- Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) -- Sustitución de los artículos 43 a 57 bis del dec. 150/2007 (P.E.).	157

Resoluciones

RESOLUCIÓN 533/012 (P.E.) -- Prórroga del plazo -- Elaboración de un documento relativo a la inclusión del delito fiscal como precedente del delito de lavado de activos establecido en la Resolución 211/2012.	160
RESOLUCIÓN 2456/012 (D.G.I.) -- Tributo -- Certificaciones de residencia fiscal -- Norma complementaria del dec. 323/2012 (P.E.).	161
RESOLUCIÓN 2525/012 (D.G.I.) -- Tributo -- Impuesto al Valor Agregado (IVA) -- Percepción carnes y menudencias.....	162
RESOLUCIÓN 2526/012 (D.G.I.) -- Establecimiento del precio de la carne -- Ficto para el FIS.....	162
RESOLUCIÓN 2662/012 (D.G.I.) -- Fijación de alícuota de Retención en 2% -- Empresas en el ramo de inmobiliarias y administración de propiedades -- Decreto N° 94/2002.	163
RESOLUCIÓN 2695/012 (D.G.I.) -- Documentación fiscal electrónica -- Incorporación al régimen -- Empresas gestionadas por la División de Grandes Contribuyentes.....	164
RESOLUCIÓN 2719/012 (D.G.I.) -- Compradores Fiscales Electrónicos (CFE) -- Régimen de documentación.....	164
RESOLUCIÓN 2803/012 (D.G.I.) -- Tributo -- Impuesto a la Concentración de Inmuebles Rurales (ICIR) -- Establecimiento y ajuste de las condiciones y plazos para la presentación de las Declaraciones Juradas -- Forma y oportunidad para efectivizar el pago del impuesto.	166

CONSULTAS DGI

Tributo -- Impuesto al Valor Agregado (IVA) -- Tasa básica -- Material educativo -- Maleta plástica con equipo de enseñanza -- No corresponde (CONSULTA N° 5608)	171
--	-----

CIRCULARES BCU	
CIRCULAR 2128/012 (B.C.U.) – Exportaciones -- Financiamiento de exportaciones -- Modificación de las disposiciones circunstanciales 2 y 6 del art. 27 del libro III de la recopilación de normas de operaciones.....	175
CIRCULAR 2129/012 (B.C.U.) – Banco Central del Uruguay (B.C.U.) -- Reglamento del programa de operadores primarios para emisiones -- Aprobación.....	175
JURISPRUDENCIA	
IMPUESTOS	
Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio – Sociedad Anónima – Aportes irrevocables a cuenta de futuras integraciones de capital (Sentencia TCA 479/012, 16/08/2012. - Montelan S.A. y otras c. Estado. Ministerio de Economía y Finanzas).....	185
ACTO ADMINISTRATIVO	
Acto de determinación tributaria – Violación del derecho de defensa del administrado (Sentencia TCA 542/012, 30/08/2012. - Mochón Mahli, César Raúl y otros c. Estado. Ministerio de Economía y Finanzas).....	191
IMPUESTOS	
Impuesto al Valor Agregado – Arrendamientos – Impuesto al Patrimonio – Exoneración – Ciclo productivo industrial (Sentencia TCA 559/012, 11/09/2012. - Telmor S.A. y otro c. Estado. Ministerio de Economía y Finanzas).....	197
LABORAL Y SEGURIDAD SOCIAL	
JURISPRUDENCIA	
SEGURIDAD SOCIAL	
Exoneración tributaria – Institución dedicada a la investigación científica y promoción de actividades educativas (Sentencia TCA 429/012, 02/08/2012. - Fundación para el desarrollo de las ciencias básicas (FUNDACIBA) c. Banco de Previsión Social).....	205
JUBILACIÓN	
Reforma de la jubilación – Momento desde el cual opera (Sentencia TCA 531/012, 28/08/2012. - Canosa Canosa, Eduardo Alfredo c. Banco de Previsión Social).....	209
SEGURIDAD SOCIAL	
Exoneración tributaria – Sociedad de asistencia médica sin fines de lucro (Sentencia TCA 580/012, 18/09/2012. - Mutualista Casa de Galicia c. Banco de Previsión Social).....	214

DOCTRINAS

El régimen de excepción de regularización tributaria (RERT III) portugués ⁽¹⁾

POR ROGERIO M. FERNANDES FERREIRA - MÓNICA RESPIGIO GONCALVES - MARTA MACHADO DE ALMEIDA - JOSÉ MÉGRE PIRES

(Doctrina Portuguesa)

La ley del presupuesto de Estado para 2012, como sucedió cuando del "Presupuesto Rectificado" del 2005 (RERT I) y de la Ley del Presupuesto de Estado para el 2010 (RERT II), consagró un nuevo Régimen Excepcional (2) de Regularización Tributaria (RERT III), aplicable a elementos patrimoniales ubicados en el exterior. Establece la aplicación de una tasa especial de 7,5% - en lugar de la tasa de 5% prevista en el RERT II - de manera similar al anterior RERT II, pero dejando de ser necesario la repatriación para el territorio portugués de los elementos regularizados.

Podrán beneficiarse de este régimen las personas individuales y las personas colectivas que posean elementos patrimoniales que no se encontraban en territorio portugués al 31 de Diciembre del 2010, y que consistan en depósitos, certificados de depósitos, partes de capital, valores mobiliarios y otros instrumentos financieros, incluyendo pólizas de seguro del rubro "Vida" ligados a fondos de inversión y operaciones de capitalización del rubro "Vida".

La regularización de este régimen fue conocida, a través de la publicación de la Orden n.º 17-A/2012, de 19 de Enero, que aprobó el modelo de Declaración de Regularización Tributaria, con las respectivas instrucciones de llenado, después de haber sido, también, aclarados algunos aspectos de este régimen.

El formulario a utilizar puede imprimirse en papel formato A4 desde el sitio web de la Administración Tributaria y Aduanera (www.portaldasfinancas.gov.pt/), la declaración debe ser presentada en tres ejemplares destinándose un ejemplar al

Banco de Portugal, otro a la institución de crédito interviniente y, el tercero, al sujeto pasivo, después de la autenticación por la institución de crédito interviniente en el proceso.

La Declaración de Regularización Tributaria, acompañada de los documentos probatorios de la titularidad o de la calidad de beneficiario efectivo del sujeto pasivo en causa y del depósito o registro de los elementos patrimoniales que constan en la Declaración, deberán presentarse, de acuerdo con el plazo inicialmente previsto, hasta el día 30 de Junio de 2012, plazo éste que fue recientemente prorrogado por orden del Secretario General de Asuntos Fiscales, hasta el 13 de Julio de 2012. Inclusive, en el Banco de Portugal o en otros bancos establecidos en Portugal, de manera que, después de la confirmación del pago, la misma deberá producir, respecto a los elementos patrimoniales incluidos en la declaración y sus respectivos rendimientos, los siguientes efectos: (i) extinción de las obligaciones tributarias exigibles en relación a aquellos elementos y rendimientos, referentes a los períodos de tributación que hayan finalizado hasta el 31 de Diciembre del 2010, (ii) la exclusión de la responsabilidad por infracciones tributarias que resulten de conductas ilícitas que tengan conexión con aquellos elementos o rendimientos, no puede la declaración de regularización ser presentada como indicio o elemento relevante a los efectos de cualquier procedimiento tributario, penal o infraccional, (iii) la constitución de prueba suficiente a los efectos de la no aplicación de métodos indirectos, cuando el contribuyente evidencie manifestaciones de fortuna que pongan en duda la veracidad de los rendimientos por sí mismo declarados.

Es de destacar que los efectos previstos en caso de regularización tributaria de los elementos patrimoniales que están en el exterior anteriormente referidos, no se verifican cuando, en la fecha de presentación de la declaración, ya se haya inicia-

(1) Versión original en portugués en nuestro servicio online www.laleyonline.com.uy, también puede solicitarse vía email a laley@trunguy@thomsonreuters.com

(2) En adelante, Régimen de Excepción.

do el procedimiento de inspección o cualquier otro procedimiento para la determinación de la situación tributaria del contribuyente, como así cuando ya tenga iniciado el procedimiento penal o infraccional con el debido conocimiento por parte del sujeto pasivo, en los términos de la ley y que incluyan los elementos patrimoniales incluidos en el beneficio del régimen en análisis.

El pago asociado a la regularización tributaria prevista en este régimen excepcional, correspondiente, como ya mencionamos, a una tasa de 7,5% y debe ser realizado en el momento y simultáneamente a la presentación de la referida Declaración, o en los 10 días posteriores a la fecha de recepción de la misma.

La liquidación del monto a pagar, con la aplicación de la referida tasa sobre el valor atribuido a los elementos patrimoniales declarados será, a su turno, realizada en la propia declaración de regularización (Cuadro 3), debiendo efectuarse una liquidación para cada declaración presentada.

La determinación del valor de los elementos patrimoniales contenidos en la declaración de regularización tributaria, sobre el cual incide la referida tasa de 7,5%, deberá ser electuada de acuerdo con las siguientes normas, con referencia a la fecha de 31 de Diciembre de 2010: (i) cuanto a los depósitos en instituciones financieras, el monto del respectivo saldo, (ii) cuanto a partes de capital, valores mobiliarios e instrumentos financieros cotizados en mercado reglamentado, el valor de la última cotización, (iii) cuanto a unidades de participación en organismos de inversión colectivo no posibles de cotización en mercado regulado, bien así los seguros del rubro "Vida" ligados a un fondo de inversión, el respectivo valor para efectos de rescate, (iv) cuanto a operaciones de capitalización del rubro "Vida" y demás instrumentos de capitalización, el valor que resulta de la aplicación de las normas de determinación del valor tributable previstas en el Código del Impuesto de Sello o el respectivo costo de adquisición, el mayor.

En el momento de la entrega de la referida Declaración, deberán ser presentados los documentos originales o certificados comprobatorios (i) de la titularidad directa o indirecta, como beneficiario efectivo, de los elementos patrimoniales

pertinentes en la fecha de 31 de Diciembre de 2010; (ii) del monto individualizado de los elementos patrimoniales declarados (calculado según las normas antes referidas); y (iii) de la identificación de la institución depositaria, contratante o emite, con identificación de su sede, dirección efectiva o establecimiento estable, a que los depósitos, contratos o emisiones sean imputables.

Es de destacar, también, que la falta de entrega de la declaración de regularización tributaria de los elementos patrimoniales referidos, bien así las omisiones o inexactitudes reflejadas en la declaración implican, respecto a los elementos patrimoniales no declarados, omitidos o inexactos, el aumento en 60% -en lugar de los 50%, previstos en el RERT II- del impuesto que será debido por los rendimientos correspondientes a los referidos elementos.

Recordar que el RERT III ya no exige la repatriación de los capitales como condición para la aplicación del Régimen de Regularización Tributaria al contrario de lo que prevé el RERT II- por lo que no es más necesario proceder a la transferencia de los elementos patrimoniales declarados para una cuenta abierta en nombre del declarante en una institución de crédito domiciliada en Portugal, caso los mismos se encontrasen en Estados a fuera de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.

La Ordenanza antes mencionada vino, también, a confirmar que la titularidad de los elementos patrimoniales que puedan ser objeto de regularización en el ámbito del RERT III puede ser directa o indirecta, incluyendo en el ámbito de este régimen los elementos patrimoniales de que el sujeto pasivo tenga el derecho de disponer o usufructuar, a saber los tenidos por medio de un instrumento de gestión fiduciaria (trust), de un fondo, instrumento o contrato de inversión (por ejemplo, contrato de *beneficial ownership*) independientemente de su forma jurídica, o de una entidad que actúe como mandataria, agente fiduciario o administrador (nominee).

Para la identificación del declarante es obligatoria la presentación de los números de identificación fiscal del titular y del representante, si es el caso, y, los elementos patrimoniales deben ser obligatoriamente individualizados.

Por otro lado, los documentos comprobatorios de los elementos patrimoniales declarados y emitidos por las entidades depositarias o contratantes que estén redactados en inglés pueden ser presentados en este mismo idioma, y es, además del portugués, el único idioma aceptado.

Y, la declaración tiene, obligatoriamente, que ser firmada por el sujeto pasivo o su representante legal, sobre pena de ser rechazada.

El Banco de Portugal es referido como la entidad competente para conservar en archivo, por un período mínimo de diez años, todas las Declaraciones de regularización tributaria y respectivos documentos presentados en los términos del RERT III, siendo que, así como las demás entidades bancarias involucradas en el proceso, deberá asegurar el secreto relativo a las informaciones prestadas.

Se recuerda que, en el ámbito del RERT II, el Secretario de Estado de Asuntos Fiscales (SEAF), había emitido el Despacho (3) 1014/2010-XVIII, con el objetivo de esclarecimiento de diversas dudas que habían sido levantadas al respecto de aquel régimen. Esta orden (despacho) continúa aplicándose al RERT III, aprobado en la Ley de Presupuesto de Estado para el 2012, con excepción del dispuesto acerca de la repatriación de capitales, por los motivos ya referidos.

Así, a saber, cuanto a la cuestión de la determinación del valor de adquisición a tomarse en consideración para los efectos de plusvalías fiscales futuras cuando de la transmisión onerosa de elementos patrimoniales que sean objeto del RERT III, se deberá considerar que ese valor corresponde a aquel que sirvió de base a esa regularización, y que fue objeto de la tasa de 7,5%, considerándose como fecha de adquisición, para efectos de determinación de resultados fiscales futuros, el 31 de diciembre de 2010.

La Orden (Despacho) del SEAF aclaró, también, que para la valorización de los bienes patrimoniales incluidos en el régimen son irrelevantes, para los efectos de regularización, los encargos a que el

sujeto pasivo tenga incurrido con la adquisición de los activos a regularizar, lo que mantiene, en fases de la inexistencia de disposición posterior, plena aplicabilidad en relación al régimen definido en el RERT III.

Además, refiere que muchos de los esclarezimientos contenidos en la referida orden (despacho) ya fueran incorporados, tanto en el régimen del RERT III, cuanto en la Ordenanza n° 17 - A/2012, de 19 de enero.

Así, además de lo ya referido en cuanto a la titularidad indirecta de los elementos patrimoniales, tema esclarecido en la Ordenanza, de la misma manera a los ya contenidos en la referida Orden (Despacho) del SEAF, la Ordenanza regula además, la materia de los elementos patrimoniales tenidos en cotidianidad, distinguiendo el régimen aplicable conforme se trate de depósitos, o se trate de partes de capital o de otros instrumentos financieros indivisibles, en los siguientes términos: (i) en el primer caso, estos elementos patrimoniales deberán ser declarados por el contribuyente en la respectiva cuota-parte, debiendo el documento comprobatorio de la titularidad contener de forma expresa la mención de que los mismos son tenidos en esta calidad; (ii) en el segundo caso, la persona individual o colectiva cotitular que pretenda adherir a este régimen deberá, previamente, proceder a la división de la cosa común.

Cabe señalar también, que, además de las ventajas asociadas a los efectos e implicaciones de la adhesión al régimen, antes mencionados, la opción por la regularización de los elementos patrimoniales tenidos por el sujeto pasivo en el exterior, al 31 de Diciembre de 2010, parece, salvo mejor opinión, evitar que la Administración tributaria cuestione el origen de tales activos. No obstante, subsisten los deberes impuestos a las instituciones de crédito, por el Régimen de Prevención y Represión del Blanqueamiento de los beneficios de procedencia ilícitas (o sea, los deberes de identificación, diligencia, recusa, conservación, examen, comunicación, abstención, colaboración, secreto, control y capacitación), con el fin de prevenir la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo.

Caso el sujeto pasivo opte por no recurrir a este régimen, habiendo elementos patrimoniales en

el exterior y no declarando a la Administración tributaria los rendimientos recibidos, debiendo los mismos ser declarados y tributados en Portugal, en los términos de la legislación fiscal interna, el sujeto pasivo será deudor de la Administración tributaria, además del impuesto que dejó de ser ingresado a los cofres del Estado, de intereses compensatorios contados diariamente desde la fecha del plazo de presentación de la declaración de rendimientos, hasta la fecha en que se proceda al pago del impuesto adeudado.

Al respecto, tiene especial relieve el nuevo plazo de caducidad de doce años del derecho a la liquidación del impuesto, aprobado por la Ley del Presupuesto del Estado para 2012, siempre que tal derecho se refiera a hechos tributarios con conexión con (i) un país, territorio o región sujetos a un régimen fiscal claramente más favorable, incluidos en lista aprobada por Ordenanza del Ministro de las Finanzas (actualmente la Ordenanza nº 292/2011), que debiendo ser declarados a la Administración tributaria así no lo sean, o (ii) cuentas de depósito o de títulos abiertos en instituciones financieras no establecidos en Estados miembros de la Unión Europea cuya existencia e identificación no sean mencionadas por los sujetos pasivos de IRS en la correspondiente declaración de rendimientos del año en que ocurran los hechos tributarios.

Agrega que el ilícito tributario cometido por el sujeto pasivo hace que éste incurra en responsabilidad penal e infraccional, de acuerdo con el Régimen General de las Infracciones Tributarias, a saber por fraude fiscal, punible con pena de prisión de hasta tres años o multa de hasta 360 días (no siendo punible, a título penal, si la ventajilla patrimonial ilegítima es inferior a € 15.000).

El ilícito tributario consubstanciará, sin embargo, fraude fiscal calificado, punible con pena de prisión de uno a cinco años para las personas físicas y con pena de multa de 240 a 1200 días para las personas colectivas, siempre que, en

Las medidas contra el fraude fiscal como límites a la libertad de contratación (1ª Parte)

POR CÉSAR GARCÍA NOVOA

(Doctrina Española)

1. Introducción

Los ordenamientos constitucionales occidentales proclaman la libertad de empresa, como una expresión más de un orden jurídico liberal, que surge en el siglo XIX como expresión de los intereses de la burguesía.

De esta manera, el ejercicio de una actividad económica se encuentra protegida constitucionalmente por la libertad de empresa. A esta libertad se refiere, en España, el artículo 38 de la Constitución. La Sentencia del Tribunal Constitucional español 37/1987, de 26 de marzo, señala que esta disposición constitucional garantiza el ejercicio de la libre empresa al tiempo que la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general, entre las que hay que incluir las que pueden imponerse en virtud de determinados bienes o principios constitucionalmente protegidos. La libertad de empresa deber ejercerse, como ha quedado resuelto, en el marco de la economía de mercado debiéndose entender esta última, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, como la defensa de la competencia que constituye un presupuesto y un límite de aquella libertad evitando aquellas prácticas que puedan afectar o dañar seriamente a un elemento tan decisivo en la economía de mercado como es la concurrencia entre empresas y no como una restricción de la libertad económica" (STC 1/1982, 208/1999, de 11 de noviembre).

La libertad económica incluye, entre sus componentes fundamentales, la autonomía de la voluntad, como expresión de la autonomía privada. Así lo ha reconocido en España el Tribunal Constitucional, al vincular la autonomía de la voluntad a la libertad de empresa. El Tribunal Constitucional entiende que la Constitución española defiende "la libertad de empresa en el marco de la autonomía de mercado" -sentencia del TC 88/1986, de 1 de julio-, y de la cual deriva la autonomía privada en materia económica.

Por otro lado, no resulta fácil concretar el contenido de la libertad económica. La consagración constitucional de la libertad de empresa, limitada en cada caso por la normativa, debe significar que "los particulares pueden hacer todo aquello que no esté prohibido"; (1) aunque en un Estado social de derecho que reconoce el papel del sector público y garantiza derechos de contenido económico, esa libertad tiene evidentes límites.

La principal vertiente de esta libertad económica es, sin duda, la libertad de contratación y, por tanto, que los contratos se produzcan en virtud de la libertad de los contratantes. En materia de contratación eso significa que, atribuida la libertad de contratación, "el obligarse a través de un contrato se presenta siempre como un autoobligarse, que es el resultado último a que conduce el poder autónomo de la voluntad". (2)

II. Estado Social y Estado Fiscal. Solidaridad y deber de contribuir. El tributo en el marco de la redistribución del modelo Estado Social de Derecho

II.1. El Estado Social y la Constitución Financiera

El Estado de Derecho clásico es una creación del orden liberal, que erigió como principal límite al poder del Estado la protección de la propiedad y la libertad. Eso explica que, por ejemplo, respecto

(1) DE LA CUETARA, JM., La actividad de la Administración, Tecnos, Madrid, 1993, pag. 216. Véase también sentencia del TS de 12 de febrero de 1999. Aranzadi, 1521-, donde se proclama que las intervenciones administrativas, son compatibles con el régimen de libre empresa, presupuesto de las mismas. Si bien en determinados sectores particularmente relevantes por la dimensión social del Estado contemporáneo -urbanismo o medio ambiente- se niega el principio de la libertad general, salvo disposición legislativa en contrario. Vid. ZAGREBELSKY, G., El derecho dictal: ley, derechos, justicia; Ed. Trotta, Madrid, 1995, págs. 36 y 37.

(2) HERNÁNDEZ GIL, A., Derecho de obligaciones, Ed. Ceuja, Madrid, 1983, pág. 227.