

NOTA SOBRE LA CONSIDERACIÓN COMO RENTAS EXENTAS DE LAS ENTREGAS DOCUMENTADAS EN LOS “PAPELES DE BÁRCENAS”, AUNQUE SE TRATE DE “DONACIONES” ILEGALES, QUE SE SOSTIENE EN EL INFORME DE LA AEAT OBRANTE EN LAS DILIGENCIAS PREVIAS 275/2008, JUZGADO DE INSTRUCCIÓN Nº 5 DE LA AUDIENCIA NACIONAL.

La cuestión de que se ocupa la presente Nota se refiere al régimen jurídico aplicable en el Impuesto de Sociedades a determinadas entregas de dinero efectuadas por diversas personas y entidades al Partido Popular y documentadas en los “papeles de Bárcenas”. Del Informe de la AEAT de fecha 25 de septiembre de 2013 se desprenden las siguientes conclusiones, por lo que se refiere al punto que nos interesa:

Primera: las entregas en cuestión tienen la consideración de donaciones.

Segunda: se trata de donaciones que incumplirían los requisitos establecidos en la LO 8/2007 de Financiación de Partidos Políticos (en adelante, LOFPP)

Tercera: no obstante lo anterior, dichas donaciones, aunque ilegales, deben considerarse exentas en el Impuesto de Sociedades del perceptor (en este caso, el Partido Popular).

Lo que se nos pide es expresar nuestro criterio fundado en Derecho sobre las conclusiones del Informe AEAT que acabamos de resumir.

* * * * *

1. Caracterización de las entregas de efectivo reflejadas en los “Papeles de Bárcenas.

Antes de entrar a analizar el razonamiento a través del cual el Informe de la Agencia Estatal de Administración tributaria (en adelante, Informe AEAT) llega a la conclusión, sorprendente *prima facie*, de que la realización de una actividad ilícita, prohibida por el ordenamiento, puede dar lugar al disfrute de un beneficio fiscal, antes de este análisis, decimos, nos parece oportuno detenernos en el examen de una cuestión previa: la caracterización de las entregas de efectivo que lucen en los “Papeles de Bárcenas”.

En el Informe AEAT se parte de la consideración de dichas entregas como donaciones, como un dato que no requiere justificación. Citamos de la página 36 del Informe:

“Los citados manuscritos reflejarían donativos parte de los cuales incumplirían los límites y restricciones regulados en la Ley de Financiación de los partidos políticos, en especial el límite cuantitativo (100.000 euros por donante). Ante esta circunstancia surge la necesidad de dar respuesta a la cuestión sobre si el incumplimiento de la normativa de la Ley de financiación de los partidos políticos en lo relativo a las donaciones privadas conlleva la pérdida de la exención de dichas donaciones en el Impuesto de Sociedades”.

Por nuestra parte, entendemos que, antes de responder a la cuestión de la exención, es necesario plantearse la relativa a la caracterización de las referidas entregas de efectivo: ¿nos encontramos con auténticas donaciones, actos de liberalidad?

Para responder a esta cuestión, vamos a recordar las circunstancias en que tuvieron lugar las entregas, es decir, los incumplimientos de la LOFPP, que van más allá de la superación del límite cuantitativo de 100.000 euros por donante a que se refiere el

Informe AEAT. Además de respetar el indicado límite (art. 5. Uno. b), las donaciones privadas a partidos políticos deben cumplir los requisitos que se contienen en el apartado 2 del artículo 4. El Informe AEAT se ocupa solamente de uno de ellos, el del párrafo segundo de la letra a): que las donaciones se destinen a la “realización de actividades propias de la entidad donataria”. Pero, aun dando por bueno que este requisito se respete, ¿qué sucede con los restantes, los de las letras b) a f)? Pues la realidad es que, no una parte, sino la práctica totalidad de las entregas incumplieron estos requisitos:

- El de la letra b): *Las donaciones procedentes de personas jurídicas requerirán siempre acuerdo adoptado en debida forma por el órgano o representante competente al efecto, haciendo constar de forma expresa el cumplimiento de las previsiones de la presente Ley.*

- El de la letra c): *Los partidos políticos tampoco podrán aceptar o recibir, directa o indirectamente, donaciones de empresas privadas que, mediante contrato vigente, presten servicios o realicen obras para las Administraciones Públicas, organismos públicos o empresas de capital mayoritariamente público.*

- El de la letra d): *Las cantidades donadas a los partidos políticos deberán abonarse en cuentas de entidades de crédito, abiertas exclusivamente para dicho fin. Los ingresos efectuados en estas cuentas serán, únicamente, los que provengan de estas donaciones.*

- El de la letra e): *De las donaciones previstas en este artículo quedará constancia de la fecha de imposición, importe de la misma y del nombre e identificación fiscal del donante. La entidad de crédito donde se realice la imposición estará obligada a extender al donante un documento acreditativo en el que consten los extremos anteriores.*

Como puede verse, se trata de requisitos esenciales para el cumplimiento de los fines a que se refiere la Exposición de Motivos de la propia Ley: por un lado el de asegurar la “transparencia y publicidad” de la financiación y, por otro, el de evitar “la influencia que en una determinada decisión política hubiesen podido ejercer las aportaciones procedentes de una determinada fuente de financiación y romper la función de los partidos políticos como instituciones que vehiculan la formación de la voluntad popular”.

En el presente caso, nos hallamos ante aportaciones clandestinas y procedentes, en su mayoría, de empresas con contratos de obras o servicios con Administraciones Públicas, en los diferentes niveles territoriales de gobierno.

Estas circunstancias, singularmente la que acabamos de resaltar, deben ser tenidas en cuenta a la hora de responder a la cuestión que estamos examinando en este apartado: ¿cabe entender que las aportaciones o entregas de efectivo realizadas por empresas con relaciones contractuales con Administraciones públicas gobernadas por el partido que recibe la “donación”, cabe entender, decimos, que estas aportaciones son auténticas donaciones? A nuestro juicio, la respuesta es claramente negativa: no se trata en estos casos de actos de liberalidad, de entregas desinteresadas, sino de disposiciones patrimoniales que, por emplear las palabras de la Exposición de Motivos de la LOFPP antes citadas, pueden ejercer influencia en decisiones políticas de una Administración controlada por el partido que recibe la entrega. Se trataría de actos en los que está ausente la nota de liberalidad que constituye la causa en las donaciones. Más aún: aun en el caso de que no cupiera apreciar una conducta delictiva (cohecho, tráfico de influencias...) estaríamos ante contratos con causa ilícita o torpe, afectados de nulidad en los términos del artículo 1306 del Código Civil.

Una vez expuesto lo que antecede, que bastaría para fundamentar la oposición al Informe AEAT, vamos a proseguir con el análisis detallado de los argumentos de interpretación de las normas legales (TRLIS y LOFPP) en que el referido Informe basa sus conclusiones.

2. La interpretación de la normativa sobre exención de donaciones a Partidos Políticos en el Informe AEAT.

En el Informe AEAT el punto de que hablamos se aborda específicamente en relación con el ejercicio 2008, que es en el que la cuestión aparece decisiva de cara a la posible aplicación del tipo del artículo 305 CP. Efectivamente, en la página 33 del Informe se señala:

“La circunstancia anterior (superar el importe previsto en la normativa penal) demanda un análisis sobre la aplicación o no de la exención de la exención de rentas de los partidos políticos en el Impuesto sobre Sociedades en el 2008 al caso analizado”.

Este análisis es el que se aborda en el apartado siguiente que lleva por título “**Estudio de la procedencia de la exención en el Impuesto de Sociedades 2008**”, y que es el que vamos a resumir a continuación.

En esencia, lo que hace el Informe, luego de citar la normativa que considera relevante (art. 137.3 TRLIS y art. 10 LOFPP), es aplicarse a una interpretación de la letra de esta normativa, y singularmente del artículo 10 (*Rentas exentas de tributación*) de la LOFPP. El elemento fundamental en que apoya su conclusión el Informe es la

diferencia que en ese precepto se establece entre los requisitos establecidos para los subvenciones y los aplicables a las donaciones:

“La Ley al enumerar los ingresos, en determinados casos, establece requisitos adicionales para el disfrute de la exención. Así para las subvenciones indica que deberán estar percibidas “con arreglo a lo dispuesto en esta Ley”. Sin embargo no existe ninguna limitación para las cuotas y aportaciones, ni para las donaciones. En consecuencia, cabe interpretar que se pierde el derecho de disfrute de la exención tributaria si las subvenciones se obtienen violando lo dispuesto en la norma legal objeto de estudio. En cambio el mandato legal no establece ningún condicionante adicional para que el resto de ingresos (cuotas y aportaciones de afiliados y donaciones privadas) puedan disfrutar de la exención tributaria.”

Junto a este argumento de interpretación literal, se añade otro de carácter sistemático: el dato de que la violación de las condiciones y límites establecidos para la validez de las donaciones se tipifica en la propia LOFPP como el tipo de una infracción muy grave sancionable por el Tribunal de Cuentas con una “sanción equivalente al doble de la aportación ilegalmente percibida.” De esta circunstancia, el Informe extrae la siguiente conclusión:

“La consecuencia jurídica del incumplimiento no afecta a los beneficios fiscales que se regulan para los partidos políticos. Ello obedece a que el articulado de la norma examinada no contiene ningún efecto jurídico, en el ámbito tributario, por el incumplimiento de las prohibiciones, antes mencionadas, en materia de donaciones”.

Para concluir el apartado, la conclusión se remacha en los siguientes términos:

“Así cuando la norma examinada considera exentas de tributar las donaciones no indica que se refiera a las realizadas “conforme a lo dispuesto en la presente Ley”. Si figurase la citada frase no habría duda de que la exención no alcanzaría a las donaciones privadas analizadas”.

3. Análisis crítico de la interpretación literal sostenida por el Informe AEAT.

Como es sabido, la interpretación de las leyes debe hacerse siguiendo los criterios admitidos en Derecho que en la actualidad se encuentran codificados en el artículo 3.1 del Código Civil: “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”

El primer reparo que debe oponerse a la interpretación conducida por el Informe AEAT es el de que se limita a emplear el primero de los criterios citados, el de interpretación literal, sin prestar atención a los restantes, y singularmente al de la consideración del espíritu y finalidad de la norma, en nuestro caso, la LOFPP, además de otros elementos a tener en cuenta, como el de la conformidad con los valores constitucionales y, más en general, con los criterios generales de lógica jurídica.

De la interpretación con estos otros criterios nos ocuparemos en sucesivos apartados, pero en éste vamos a ceñirnos a examinar en qué forma conduce el Informe AEAT el análisis de la letra del precepto.

Como hemos visto, la base de la argumentación del Informe AEAT reside en que el artículo 10.2, letra c) de la LOFPP declara exentas las donaciones sin apostillar que ha de tratarse de las percibidas con arreglo a esta Ley, a diferencia de lo que dice el apartado anterior, el de la letra b), relativo a las subvenciones.

Ahora bien, las donaciones que no cumplen los requisitos fijados en la LOFPP son sencillamente ilegales, aspecto éste que no se resalta en el Informe AEAT. Ante esta situación, la pregunta que se plantea es la siguiente: ¿es necesario que la Ley diga expresamente que las donaciones ilegales no disfrutaban del beneficio de la exención? La lectura que el Informe AEAT hace del precepto de la LOFPP equivale a hacer decir a éste que quedan exentas las donaciones legales y también las ilegales y, en cuanto tales, nulas. Se trata de una conclusión absurda, contraria a la lógica jurídica sobre el modo de aplicar los mandatos legales de carácter imperativo. Resultaría que una actividad ilícita, una disposición patrimonial contraria a la ley, no obstante su nulidad, se beneficiaría de un tratamiento de exención en el Impuesto de Sociedades.

A este respecto, nos permitimos citar lo que ha dicho el Tribunal Supremo (Sala Tercera) en la Sentencia de 25 de febrero de 2010:

“Repugna al principio de Justicia, consagrado en el artº 1 de la CE, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito.”

Este mismo criterio se expresa en una reciente Sentencia de la Audiencia Nacional, la de 25 de julio de 2013, con cita expresa del párrafo que hemos transcrito de la STS de 25 de febrero 2010.

Como conclusión de lo que llevamos expuesto en este apartado, entendemos que la interpretación literal propuesta por el Informe AEAT lleva a conclusiones absurdas y contrarias a la lógica jurídica y, en consecuencia, debe ser rechazada.

Proseguimos, sin embargo, la exposición para intentar dar razón del dato de la diferencia de redacción existente entre el precepto dedicado a la exención de las subvenciones y el correspondiente a la de las donaciones privadas. ¿Tiene algún sentido que en el primer caso se especifique ha de tratarse de subvenciones “percibidas con arreglo a lo dispuesto en esta Ley” y en cambio en el de las donaciones no se haga mención expresa del respeto a los mandatos y prohibiciones de la misma Ley? Esta diferencia, que para el Informe AEAT se presenta como determinante, puede encontrar, sin embargo, una sencilla explicación dentro de la economía de redacción de la LOFPP.

En el caso de las donaciones privadas, la LOFPP no contiene la disciplina sustantiva, que se contiene en el Código Civil, como hemos expuesto anteriormente. La LOFPP se limita a añadir las normas de carácter imperativo (mandatos y prohibiciones) que han de ser respetados por los donantes y receptores. La infracción de estas normas imperativas determina que se trate de actos ilegales y, en cuanto tales, no pueden beneficiarse de un trato de favor, como es la exención tributaria. Por eso, el precepto dedicado a la exención no considera necesario precisar que sólo están exentas las donaciones legales.

En cambio, la situación es diferente en relación con las subvenciones. En este caso, la LOFPP contiene la disciplina sustantiva, bien sea directamente, como en el caso de las subvenciones para gastos de funcionamiento y, en general las reguladas en el artículo 3, o mediante remisión a la normativa correspondiente (Ley Orgánica de Régimen Electoral General, Ley Orgánica Reguladora de las Distintas Modalidades de Referéndum). Más aún: el régimen de subvenciones a los partidos políticos se basa en un sistema de *numerus clausus*: las subvenciones del artículo 3 son “incompatibles con cualquier otra ayuda económica o financiera incluida en los Presupuestos Generales del Estado, en los Presupuestos de las Comunidades Autónomas o en los de los Territorios Históricos vascos destinadas al funcionamiento de los partidos políticos, salvo las señaladas en el número uno del artículo 2.º de la presente Ley”. Por eso, cuando se ha estimado conveniente añadir alguna subvención, como fue el caso de la asignación para gastos de seguridad, fue necesario modificar de manera expresa la LOFPP, mediante mandato contenido en la LO 1/2003, para la garantía de democracia en los Ayuntamientos y seguridad de consejales. Dentro de la lógica de este sistema es como se comprende la tantas veces citada precisión de que la exención de las subvenciones se limita a las “percibidas conforme a lo dispuesto en la presente Ley”.

4. Criterios adicionales de interpretación a tener en cuenta.

En cualquier caso, como ya hemos advertido, además del criterio de interpretación literal, que es el único que parece contar para el Informe AEAT, hay que tener en cuenta otros elementos de interpretación, singularmente el de la intención del legislador y el de conformidad con los principios y valores establecidos en la Constitución.

Es sabido que el criterio teleológico o de intención del legislador es un elemento central en la labor de interpretación, como ha señalado repetidamente el Tribunal Supremo: “El espíritu y finalidad son, no un mero elemento de interpretación, sino la clave fundamental para orientar aquella” (STS 3 de julio de 1991, entre otras muchas).

Pue bien, atendiendo a este criterio, repetimos lo que hemos dicho en un apartado anterior: la idea central que anima la LOFPP queda expresada en su Exposición de Motivos en los siguientes términos:

“La libertad de los partidos políticos en el ejercicio de sus atribuciones quedaría perjudicada si se permitiese como fórmula de financiación un modelo de liberalización total ya que, de ser así, siempre resultaría cuestionable la influencia que en una determinada decisión política hubiesen podido ejercer de las aportaciones procedentes de una determinada fuente de financiación y romper la función de los partidos políticos como instituciones que vehiculan la formación de la voluntad popular.”

Para asegurar estos objetivos se crea un sistema de financiación mixto: por una parte la financiación pública, mediante subvenciones, que deben asegurar la suficiencia del sistema, y, por otro, la financiación mediante aportaciones privadas que “han de proceder de personas físicas o jurídicas que no contraten con las administraciones públicas, ser públicas y no exceder de límites razonables y realistas.”

Es evidente que el reconocimiento de beneficios fiscales para las aportaciones privadas que la propia Ley prohíbe resulta totalmente incompatible con la voluntad del legislador a que acabamos de referirnos.

Por lo que hace al valor de los principios constitucionales como guía para la aplicación de cualquier norma jurídica, tampoco caben dudas: como señaló el propio Tribunal Constitucional desde los primeros momentos del ejercicio de su función, “es un imperativo para todos los poderes públicos llamados a aplicar la ley interpretarla conforme a aquella [la Constitución], esto es, elegir entre sus posibles sentidos aquel que sea más conforme con las normas constitucionales” (STC de 23 de julio de 1981, entre otras muchas).

En el ámbito de la aplicación de beneficios fiscales, citamos la STC 10/2005. En ella, luego de proclamar que “la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad igualmente

enunciados en el art. 31.1 CE (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3, por todas)” se señala: “

Desde esta perspectiva la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etcétera), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7), no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8)”.

La conclusión clara de lo que hemos expuesto conduce a descartar como contraria a todos los criterios de interpretación la conclusión del Informe AEAT sobre la consideración de las aportaciones o “donaciones” prohibidas por la LOFPP como rentas exentas en el Impuesto de Sociedades.

Esta es nuestra opinión, basada en Derecho, que firmamos en Sevilla, a 24 de octubre de 2013.

Fernando Pérez Royo