



DOCUMENTO

■ **Notas de la AEDAF al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

El Proyecto de Reglamento desarrolla la Ley 36/2006, modificando otras normas de rango reglamentario y alterando también el contenido del RD 1777/2004, de 30 de julio, que incluye el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Su técnica legislativa es peculiar en la medida en que, a través de un Anexo, incluye el Reglamento de Procedimiento Amistoso en materia de imposición directa, largamente demandado, cubriéndose de esta manera un vacío normativo.

Disposición Adicional Primera. Cotizaciones a la Seguridad Social consideradas como un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La primera destinada a calificar como impuesto análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según lo dispuesto en el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, a las cotizaciones sociales siempre que reúnan los requisitos de estar afectadas a un sistema provisional público y que en el Estado en que se apliquen no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto español sobre la renta.

Esta Disposición, aparte de ser una confesión de la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social, lo cual puede tener importantes consecuencias en el futuro, es expresión del concepto amplio de "impuesto análogo". Decíamos en nuestro Informe al Proyecto de Ley de Prevención del Fraude que una de las ventajas de la Ley es que hace referencia al polémico término de *impuesto extranjero idéntico o análogo*, o de *naturaleza idéntica o análoga*. Se trata de un concepto que se emplea en el artículo 21 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cual regula el régimen de exención por doble imposición internacional sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participacio-

nes de entidades no residentes. Decíamos entonces que resulta muy aprovechable la referencia al *impuesto análogo*, aunque la misma debería hacerse en sede del art. 21 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude viene a resolver algunas dudas que planteaba el concepto de “impuesto análogo” con relación, por ejemplo, a la exención internacional en la imposición de dividendos. Así, por ejemplo, en lo relativo a si resulta imprescindible para que el impuesto se catalogue como “de naturaleza idéntica o análoga” que se utilice la renta como base de aplicación del gravamen, la DGT en respuesta a Consulta de 24 de junio de 2002, ya había defendido que se considera “impuesto análogo” el que tenga por finalidad gravar la renta obtenida por la entidad participada, aun cuando la medición de esa renta sea a través de métodos indiciarios, “sin necesidad de que sea necesario una equiparación, en términos de tributación efectiva, con la que hubiere soportado en España”. En coherencia con ello la Ley 36/2006 empleaba un criterio finalista, que ya estaba presente en el art. 21 del TR de la LIS; no es exclusivamente un impuesto análogo aquel que se configura como de carácter personal sobre la totalidad de la renta percibida por el sujeto, sino también un impuesto indiciario alejado de la naturaleza personal del Impuesto sobre Sociedades, lo que parece acertado.

Por ello resulta acertado incluir dentro de los impuestos análogos estas cotizaciones, aunque la referencia a que no exista un impuesto idéntico o análogo al IRPF español debería hacerse a un impuesto de carácter sintético y base personal como el español, aun cuando reconozcamos que esta definición resulta difícil de sostener tras la introducción de la modalidad de impuesto dual que supuso la Ley 35/2006.

Disposición Adicional Segunda. Limitaciones en el intercambio de información tributaria

A los efectos del apartado 3 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre y en coherencia con las directrices del OCDE se entiende como negativa al intercambio de información, no sólo la ausencia de un compromiso a través de una cláusula basada en el art. 26 del Modelo OCDE, sino también situaciones reconducibles a la *praxis*, como la negativa a la aportación de información, al aportación de una información distinta de la requerida o la aportación de una información que no permita, objetivamente, conocer la información fiscal. Se habla también de que se equipara a esta negativa el retraso por más de seis meses en aportar la información requerida. Si por un lado, parece lógico que se equipare a la negativa a aportar información la no aportación de información en un plazo determinado, por otro creemos que debería especificarse que este retraso debe incluirse en el marco de una serie de hechos concluyentes que permitan deducir que el Estado requerido no va a aportar la información y no que se trata de situaciones que, simplemente, retrasan el cumplimiento de la aportación de información pero no evitan que esa información se esté aportando y se está aportando en condiciones satisfactorias para el Estado que la requiere.

Disposición Adicional Cuarta. Aceptación de garantías distintas del aval o certificado de seguro de crédito de caución.

Sorprendentemente se incluyen en esta norma las disposiciones relativas a las aportaciones distintas del aval o certificado de caución en los aplazamientos o fraccionamientos de

deudas tributarias. No existen grandes novedades, aparte de la fijación del límite de 3.000 euros para aportar como garantía la fianza personal y solidaria siempre y cuando el Ministro de Economía y Hacienda no establezca una cuantía máxima distinta.

Lo criticable es que este límite de los 3.000 euros no compute atendiendo, como sería lógico, al importe de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se insta, sino añadiendo el importe de cualquier otra deuda respecto a la cual se haya solicitado el aplazamiento y no se haya resuelto y el importe de los vencimientos pendientes de ingreso por deudas aplazadas y fraccionadas.

Decimos que es criticable esta medida porque la aportación de fianza personal y solidaria como garantía debe estar en función de unos datos; sobre todo la cuantía comparativamente baja de la deuda cuyo aplazamiento se pide. Las otras magnitudes que se suman no deben computar a estos efectos. La existencia de vencimientos pendientes de ingreso por deudas aplazadas y fraccionadas podrá, en su caso, ser motivo de denegación del fraccionamiento por el comportamiento del deudor, pero la cuantía de estas deudas no debe computar en el límite cuantitativo que permite acceder a la aportación como garantía de la fianza personal y solidaria.

Por otro lado, el que existan deudas respecto a las cuales se haya solicitado el aplazamiento y fraccionamiento y no se haya resuelto, es una circunstancia ajena a la voluntad de quien modifica el aplazamiento. Para AEDAF, debe modificarse esta previsión y fijar como límite para aportar como garantía la fianza personal y solidaria de contribuyentes el importe de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita.

Disposición Adicional Quinta. Revocación del número de identificación fiscal.

Se concretan las causas de revocación del NIF, medida prevista en la Ley 36/2006. Ye en nuestro Informe sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude, AEDAF criticó la forma en que se establecía la revocación del NIF, auténtica sanción impropia, con unas consecuencias extremadamente graves, pues en determinadas ocasiones tal revocación puede suponer un auténtica *muerte civil económica* para los sujetos.

Recordemos que las *sanciones impropias* son una especie del género *sanciones anómalas*, que incluiría tanto las sanciones impropias como las atípicas y éstas son, simple y llanamente, esas consecuencias represivas que no aparecen ligadas a un hecho legalmente tipificado o suficientemente tipificado. No es necesario insistir en que este tipo de sanciones vulneran las exigencias de tipicidad y, por tanto, son inconstitucionales por atentar contra las exigencias de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes (*lex certa*).

En el supuesto de sanciones impropias, la función represiva es *derivada* pero no *prioritaria*, por ser una consecuencia de la norma, de la que se desprende una desventaja. Aunque la imposición de una sanción impropia aparece ligada a la verificación de una determinada conducta del obligado tributario, no es una sanción, al menos como parte integrante del derecho sancionador represivo. El legislador no reputa tales medidas como sanciones, lo

que vulnera la tipicidad y la seguridad jurídica, porque frecuentemente no existe certeza en cuanto su aplicación, de manera que el mismo supuesto de hecho puede ser merecedor en unos casos y en otros no de los efectos de la sanción impropia. Además, y precisamente porque carecen de la condición de sanciones en sentido estricto, las sanciones impropias no se rigen por tanto, por los principios de culpabilidad y personalidad.

Y no se respeta la tipicidad en la regulación de una sanción tan importante como la revocación del NIF, cuando todo su régimen se remite al reglamento.

Al margen de esta crítica, la concreción que hace el Proyecto de Reglamento, de las causas de revocación del NIF (que se hayan declarado actividades falsa o un domicilio falso, o que el mismo capital haya dado lugar a la constitución de diversas sociedades, parecen correctas. No tanto la causa “que no se haya iniciado la actividad” pues parece obvio que es necesario atribuir al contribuyente la posibilidad de acreditar que tal falta de inicio fue debida a motivaciones ajenas a su voluntad. Así, a juicio de AEDAF, lo debería reconocer el Proyecto de Reglamento.

Disposición Final Primera que modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortizaciones.

Se trata de una serie de modificaciones en el régimen reglamentario de las amortizaciones que traen causa en los cambios introducidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional.

La normativa reglamentaria en materia de amortizaciones hace aclaraciones necesarias (amortización elemento por elemento), definiciones (concepto de instalaciones técnicas, vida útil, especialmente en materia de intangibles, y mantiene regímenes como el de relativa libertad en la fijación de los coeficientes de amortización con el límite del doble de los coeficientes máximos en los bienes usados cuando se conozca el precio de adquisición. Pero llama la atención que no se desarrollen ni siquiera mínimamente los aspectos procedimentales de la posibilidad de que el contribuyente proponga un valor al bien usado.

Capítulo V. Operaciones vinculadas

El desarrollo del nuevo régimen de operaciones vinculadas era uno de los aspectos más esperados del presente texto normativo. AEADF ya se había pronunciado extensamente en su informe sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude sobre las novedades respecto a las operaciones vinculadas. Valorábamos las obligaciones de documentación, aunque criticábamos que un aspecto tan importante del nuevo régimen de las operaciones vinculadas de remitiese a la norma reglamentaria. Se espera que el Reglamento aclare los términos de estas obligaciones de documentación y que aporte seguridad jurídica. No obstante, como veremos a continuación, con frecuencia esa seguridad brilla por su ausencia. Así.

Artículo 16. Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad.

La fijación del *análisis de comparabilidad* está plagada de indefiniciones. Así el criterio fundamental para la comparación es el carácter equiparable de las operaciones y las reglas de *equiparabilidad* son absolutamente indefinidas, como *las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas o los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones*, o incluso algunas obviedades perfectamente prescindibles, en tanto pueden cerrar el paso a interpretaciones más abiertas, como la contenida en el art. 16,3, según el cual “dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas”. Se echa de menos, por tanto, una mayor concreción de los términos de la definición del *análisis de comparabilidad*.

Artículo 18. En cuanto el contenido específico de la obligación de documentación conlleva que la relación documental a exigir fuese más concreta, dadas las importantes consecuencias que conlleva su incumplimiento.

Por el contrario la relación es abierta e indeterminada, pues, junto con la documentación específica que se exige se dice que la misma “dependerá de la complejidad y volumen de las operaciones”, y que la obligación documental se establece “sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria en el ejercicio de sus funciones”.

Dicho esto la documentación se divide en dos grupos; documentación del grupo y documentación individual del obligado.

Artículos 18 y 19. Llama la atención que los requisitos documentales que se exigen consistan en una sucesión deslavaza y sin hilván de una serie de documentos, probablemente con la voluntad de incluir todos aquellos que “pudieran interesar a la Hacienda Pública”, sin ningún tipo de justificación o hilo conductor; y con claras lagunas en cuanto a la claridad del contenido de la obligación. Así, por ejemplo, se deben incluir las funciones ejercidas y los riesgos asumidos “en cuanto afecten directa o indirectamente a las operaciones realizadas”, sin aclarar cuando afectan, dejando también esa afectación a la libre apreciación de la Administración, en lo relativo a patentes, marcas y nombres comerciales.

También es demasiado inconcreta la obligación de efectuar una descripción en materia de política de grupo, ya que se exige que esta descripción “justifique su adecuación al principio de libre competencia”.

Y además se observan situaciones en las cuales el principio de proporcionalidad, esencial en la ordenación de la exigencia de obligaciones formales, puede verse en entredicho. El principio de proporcionalidad ha sido mencionado por el Tribunal Constitucional, diciendo que el mismo consiste en una *relación ponderada de medios a fines* (sentencias 66/1985 – FJ Primero- y 50/1995, de 23 de febrero –FJ 7º-). Esta doctrina jurisprudencial ha articulado el principio de proporcionalidad en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad; la idoneidad supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma. La necesidad implica, “la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano. Mientras que “proporcionalidad”, en sentido estricto supone ponderar los beneficios deri-

vados de la medida y el sacrificio que implica para los derechos del ciudadano. No se interviene de forma moderada cuando se exigen documentos que la Administración puede conocer como la “relación de acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo cuando afecten al obligado tributario”.

Pero sobre todo resulta criticable la exención que establece el art. 18,3 de las obligaciones documentales para ciertas operaciones (realizadas entre entidades que se integran en un mismo grupo, realizadas entre sus miembros por agrupaciones de interés económico...). Estas excepciones debían haberse previsto expresamente en la ley, en tanto eximir de las mismas supone fijar el contenido de una prestación personal de carácter público (art. 31,3 de la Constitución). Si no se ha hecho así el Reglamento no tiene rango para hacerlo.

Artículo 18,5: Constituye uno de los aspectos más criticables y donde la AEDAF aprecia una verdadera deslegalización. En efecto, el art. 16, 2 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, reformado por la Ley 36/2006, de prevención del fraude, dispone que *“las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente”*. Se implanta, por tanto, una obligación tributaria de aportación de información *por captación*. Esto es, la Administración captará esos datos a través de específicos procedimientos de comprobación. Sin embargo, lo que hace el Proyecto de Reglamento en su artículo 18,5 es mutar ese tipo de colaboración al decir que “el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos en que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda”, implantando una obligación de colaborar en la modalidad de “suministro”. Se prevé por tanto, la posibilidad de que una Orden Ministerial implante la obligación de suministrar periódicamente los datos relativos a las operaciones vinculadas. Y las obligaciones de colaboración con la Hacienda Pública por suministro son prestaciones personales de carácter público que, como señala el art. 31, 3 de la Constitución, sólo pueden establecerse por medio de ley. Este precepto deslegaliza el contenido de la Ley de Prevención del Fraude al cambiar la previsión de *una obligación por captación* en una obligación de colaboración *por suministro*, resultando nulo de pleno derecho. Pudiendo además tener visos de inconstitucionalidad, al concebir una prestación personal de carácter público por vía reglamentaria.

Artículo 20. Obligación de documentación del obligado tributario.

Este precepto resulta clave al fijar el nivel de documentación que se va a exigir a los obligados tributarios, pues parecía obvio eximir de estas obligaciones a ciertos contribuyentes, en especial a ciertas personas físicas y pequeñas y medianas empresas.

La primera de las críticas es que el núcleo de la obligación de documentación, cuyo incumplimiento va a suponer la imposición de las sanciones previstas en la Ley 36/2006 va a ser la elaboración del llamado “análisis de comparabilidad” caracterizado por una enorme inconcreción- No se concreta tampoco (lo que supone dotar a la Administración de un

grado excesivo de discrecionalidad para determinar si se han cumplido o no la exigencia de llevanza de documentación) cuándo las operaciones vinculadas que realiza el sujeto se encuentran estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua a efectos de permitir que las obligaciones de documentación se refieran al conjunto de las operaciones.

Pero, como se dijo, lo más destacable de este precepto, por ser lo más esperado, es la *flexibilización* de la obligación de documentación para ciertos sujetos, en concreto, para personas físicas y entidades de reducida dimensión de las previstas en el art. 108 del TR de la Ley del IS. Esa suavización consiste en limitar el contenido de la obligación de llevanza de documentación a justificar el método de valoración elegido e incluir cualquier otra información, además de la identificación de las personas con las que se realiza la operación vinculada. Lo más importantes es que, a estos sujetos, se les exige de elaborar el *análisis de comparabilidad*, lo cual merece una valoración aceptable y positiva.

Pero quizás lo más criticable es que esta exención no se aplica en el supuesto de que intervengan personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen de estimación objetiva con sociedades en las que aquéllos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjunta entre todos ellos tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social. Se pretende, como viene ocurriendo recientemente (por ejemplo, creación de la retención del 1 por 100 en operaciones con ciertas personas sujetas al régimen de operaciones vinculadas) reforzar las obligaciones de información en operaciones con sujetos en régimen de estimación por módulos y, de nuevo vemos un ensañamiento respecto a los contribuyentes en régimen de estimación objetiva por módulos.

Vuelve a estar presente aquí (como dijimos respecto a la nueva retención creada por la Ley 36/2006 en nuestro informe sobre el Proyecto de Ley de la misma), esa tendencia a identificar actividades en régimen de estimación objetiva en signos, índices o módulos, con fraude, que trae causa en el precedente que supuso, en su momento, el Borrador del Plan de Lucha contra el fraude, aunque el embate contra los regímenes objetivos ya venía de atrás.

Pero puede hablarse de fraude en los casos en que se aplica el régimen cuando no se reúnen los requisitos para hacerlo o se aplica el régimen sin que exista actividad económica real. Pero si no existe actividad económica real, el fraude no se encuentra en la utilización del régimen de estimación objetiva sino en la actividad ilícita a la que se quiere dar cobertura. Es ese ilícito el que debe perseguir el ordenamiento y la Administración, evitando el blanqueo de dinero a través de esta creación artificial de empresas fantasma, y no cubriendo con el velo de la sospecha a todas las actividades que, en una opción legítima, prefieren no tributar de acuerdo con los verdaderos ingresos y gastos obtenidos, sino a través de esta renta presunta, en aras a evitar mayores cargas impositivas indirectas. También otro de los fraudes que se suelen citar como consustanciales al sistema de módulos es que el mismo es un caldo de cultivo idóneo para la emisión y utilización de facturas falsas. Lo mismo ocurre con las posibilidades de uso de facturas falsas en el régimen de estimación objetiva. Frente a las facturas falsas el vigente ordenamiento tributario configura una serie

de reacciones muy importantes, empezando por tenerlas en cuenta para configurar una infracción tributaria como grave. En concreto, determina la concurrencia de medios fraudulentos, según el artículo 184,3, b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción. Y la concurrencia de medios fraudulentos determina, a su vez, que la infracción sea muy grave (por ejemplo, si ésta consiste en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, art. 191, 4) o que no sea leve en el supuesto de obtención indebida de devoluciones -art. 193,2-. El art. 12 del RD 2063/2004 de 15 de octubre, determina cómo se calcula la incidencia de la utilización de facturas falsas a efectos de graduar las sanciones. Al tiempo, la existencia de facturas falsas se erige en instrumento o medio necesario para la consumación de delitos contra la Hacienda Pública. Por tanto, las facturas falsas tienen relevancia, mucho más allá de que eventualmente puedan emitirse en el ámbito de las actividades en módulos.

Lo que no cabe hacer es llenar el ordenamiento con excepciones que introducen sanciones impropias en forma de desventajas comparativas para todos los sujetos que realizan actividades en régimen de estimación objetiva por módulos.

Artículo 21. Comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas.

En tanto una de las novedades que introduce la Ley 36/2006 es la obligación de los particulares de declarar el valor de mercado en las operaciones vinculadas, también se abre de que la Administración compruebe el valor declarado, a través del mecanismo de la comprobación de valores.

Sin embargo el mecanismo procedimental de comprobación que introduce el Proyecto de Reglamento es criticable. Creemos que no tiene sentido ni prever un acta distinta para regularizar el valor de mercado ni desmembrar el procedimiento con una liquidación provisional derivada de la comprobación del valor de mercado.

Por otro lado, y aunque resulte acertado notificar la liquidación provisional dictada a las demás personas o entidades vinculadas, parece que condicionar el recurso a que esas personas o entidades lo planteen de forma conjunta puede poner en tela de juicio el derecho a la tutela judicial efectiva, sobre todo cuando existe el mecanismo de la acumulación, que podría establecerse con carácter obligatorio para la entidad competente para resolver el recurso.

Además, consideramos que debería suprimirse la previsión del archivo de las actuaciones en el supuesto de que las partes interesadas, por no existir acuerdo, simultaneen ambas vías de revisión y se les requiera para que opten de forma conjunta por una u otra vía, o cuando las partes no se pongan de acuerdo para acudir a la tasación pericial contradictoria cuando sea posible promoverla y hayan transcurrido los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya promovido dicha tasación o formulado recurso. Debe suprimirse porque constituye un exceso de legalidad y, además, teniendo en cuenta el efecto de la nueva notificación por depósito en la secretaría ante el tribunal-económico administrativo prevista en el art. 234,3 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Esta obligación de recurso conjunto se justifica por la posibilidad de que alguna de las entidades recurra, logrando la modificación del valor de mercado fijado por la Administración y otra entidad no lo haga, deviniendo firme para ella la liquidación. Pero esta situación se solventaría potenciando el recurso a la categoría de la revocación, prevista en el art. 219 de la Ley General Tributaria, obligando a revocar cuando la liquidación de una de las partes intervinientes en la operación vinculada resulte firme y otra, previo recurso, haya visto alterado el valor declarado por la Administración.

Tampoco queda muy claro en el texto de este precepto cómo se cohonestan las facultades administrativas previstas en los artículos 16,4 y 57 de la LGT a efectos de la determinación del valor normal de mercado cuándo entre en juego la comprobación de valores prevista en la misma, ni porqué se exige que las partes nombren obligatoriamente un perito de común acuerdo.

A juicio de AEDAF también debería ser objeto de aclaración la previsión de que si se promueve tasación pericial contradictoria, una vez finalizada ésta las demás personas o entidades vinculadas podrán optar de forma conjunta por interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación. Se exige aclarar contra qué liquidación; o lo que es lo mismo; si a esa liquidación inicial a la que se hace referencia es el valor inicial o el declarado ahora nulo por la tasación pericial contradictoria.

Unido a ello, hay que señalar la existencia de algún precepto que incluye una verdadera obviedad, como la de afirmar que para la práctica de la liquidación, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el art. 142 de la Ley 58/2003, cuando es obvio que la Administración en todas sus actuaciones dispone de las mentadas facultades.

Artículo 21, bis. El Ajuste Secundario.

El ajuste secundario es otra de las grandes novedades que, en materia de operaciones vinculadas, introduce la Ley 36/2006, y se refiere a la naturaleza que se atribuye a la cuantía que constituye la diferencia entre el valor declarado y el valor comprobado por la Administración.

Conviene recordar que la propia Ley 36/2006 introdujo una previsión que disponía que, cuando la diferencia entre valor declarado y valor comprobado fuese a favor del socio, la parte de renta que se corresponde con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la naturaleza de dividendo. La Ley adopta la teoría del dividendo encubierto pero sólo en lo que corresponda al porcentaje de participación del socio en la entidad, guardando silencio respecto a la parte que no se corresponda con ese porcentaje, por lo que la voluntad de la ley parece ser la de que esa cuantía no tribute, pues estos silencios de la ley no son técnicamente lagunas fuera de ordenación (*planwidrige* en la doctrina alemana) que legitimen una extensión analógica ni una interpretación que lleve a crear una obligación tributaria que la ley no ha previsto).

Sin embargo, el Proyecto de Reglamento señala que la parte de renta del socio que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de

renta para la entidad y de la liberalidad para el socio o partícipe. Esta calificación como liberalidad es una interpretación que lleva a crear el presupuesto de una obligación tributaria que la ley no ha previsto expresamente y debe suprimirse en el Proyecto de Reglamento que estamos tratando.

Pero lo más censurable no es esta incorrecta tipificación de un presupuesto no previsto en la ley, sino que el propio reglamento no hace una correcta tipificación, pues deja abierta la posibilidad de que la Administración modifique esta naturaleza de liberalidad e, incluso, la de dividendo encubierto, al decir que la calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido podrá ser distinta de la prevista con anterioridad. Ello supone dejar abierta la posibilidad de una calificación distinta, y hacerlo por vía reglamentaria, con la consiguiente dosis de desigualdad.

Tampoco se entiende que en el caso de partícipes en la operación que sena no residentes la diferencia entre el valor declarado y el comprobado se calificará, en todo caso, como ganancia de capital.

Artículos 22 y siguientes. Acuerdos previos de valoración.

Entre las novedades más importantes en materia de procedimientos de acuerdos previos de valoración destaca el hecho de que se unifiquen las reglas procedimentales de los acuerdos previos de valoración en operaciones vinculadas, los acuerdos de repartos de costes y la propuesta de una ratio diferente a la de 3 en supuestos de subcapitalización.

Siendo esto plausible, también lo es que se condicione el inicio del procedimiento a que todas las partes intervinientes estén de acuerdo en dicha iniciación, aunque se entiende menos que este razonable requisito se exija sólo en el procedimiento de valoración previa de operaciones vinculadas y no en los de acuerdos de reparto de costes o fijación de una ratio diferente en la subcapitalización.

Menos positivo es que la regulación de estos cauces procedimentales incluya, como viene siendo habitual, la que exigencia de que se formalicen por parte del obligado tributario trámites inútiles o escasamente relevantes, como la identificación de otras operaciones realizadas entre las entidades vinculadas a las que no afectará la propuesta de valoración. Se trata de una información escasamente relevante para la aprobación del acuerdo que se solicita, entre otra cosa, porque la aprobación de tales acuerdos no afectará a las operaciones. AEDAF considera que la solicitud de incluir esta información debería suprimirse.

En cuanto al procedimiento de propuesta de un coeficiente de endeudamiento distinto del previsto en el art. 20, I del TR de la Ley del I.S., también hay que formular algunas objeciones:

Por ejemplo, deberían aclararse las pruebas de cómo se acredita el endeudamiento que, con relación al capital fiscal, estima el sujeto pasivo que hubiera podido obtener en condiciones normales de mercado. Debería afirmarse que esto se puede acreditar con un informe de una entidad financiera.

También merecen críticas las causas de inadmisión a trámite de la solicitud; sobre todo por el carácter abierto de la redacción contenida en el art. 22,7 del TR de la Ley del Impuesto

sobre Sociedades, cuando dice que se podrá inadmitir por “cualquier otra circunstancia que permita determinar que la propuesta que se pretende formular será desestimada”. Se está otorgando una facultad discrecional a la Administración para inadmitir. Debe suprimirse este motivo como algún otro carente de justificación como “que se considere que no hay riesgo de doble imposición”. La existencia o no de doble imposición jurídica no es algo que haya que “considerar” sino que habrá que acreditar en cada caso concreto.

También resulta objeto de crítica que, cuando estos acuerdos no se hayan resuelto en el plazo de seis meses, se haya quebrado la regla del silencio positivo que parecía asentada con generalidad en todos los procedimientos que desarrolla este Proyecto de Real Decreto.

Debemos criticar de nuevo que se implementen limitaciones a la recurribilidad. El art. 26 insiste en una regla que se está consolidando a partir de la limitación a la recurribilidad de las contestaciones a consultas y es la de expandir injustificadamente el concepto de acto de trámite; tampoco se considera que la resolución que ponga fin al procedimiento de solitud de alguno de estos acuerdos o el acto presunto desestimatorio “no serán recurribles”, sin perjuicio de los recursos y liquidaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse. Se debe criticar esta medida porque la resolución que pone fin al procedimiento de reconocimiento de alguno de estos acuerdos es una acto que declara o deniega un derecho. Por tanto, negar su recurribilidad supone un injustificado retraso en el acceso a la vía de recursos.

Sobre todo porque no existen argumentos para rechazar que estos acuerdos puedan no ser recurribles en vía económico-administrativa.

De acuerdo con el art. 227.1 de la LGT la reclamación económico-administrativa es admisible, en relación con las materias recogidas en el art. 226 de dicha Ley, ya citadas, contra los siguientes actos:

- a) Aquellos que de forma provisional o definitiva reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- b) Y los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

Y estos acuerdos reconocen o deniegan un derecho.

Debemos criticar también en el **art. 28** el nuevo aumento de las obligaciones formales que supone aportar documentos con datos que la Administración conoce o puede conocer, como la prevista en el art. 28 b, que exige comunicar “precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo”.

Artículo 29. Modificación del acuerdo previo de valoración.

De nuevo parece que se huye del sistema más razonable de la solicitud conjunta, y se establece la carga a favor del solicitante de probar que las demás personas o entidades vincu-

ladas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación y que conocen además la justificación y la modificación que a tenor de dicha valoración resulta procedente. Esta misma regla se reitera en la solicitud de prórroga de los acuerdos prevista en el art. 29 b.

El párrafo 7 dispone que los acuerdos de la modificación se retrotraen al momento de la solicitud. Cabría plantearse por qué no se refieren las consecuencias de esa modificación al momento de la aprobación. Las consecuencias pueden ser perturbadoras. Así esta forma de proceder puede suponer que la Administración aplicó correctamente unos criterios de valoración de una operación vinculada y que estos podrían verse alterados retroactivamente porque el instante en que se aplicaron correctamente coincidía con la solicitud de un acuerdo de modificación. Ningún contribuyente debe tener expectativas de modificar criterios aplicados correctamente de acuerdo con las reglas de valoración vigente, con la presentación de una simple solicitud. Supondría además que los efectos de vinculación para la Administración podría entenderse cesados con relación a una fecha anterior y es la de la simple solicitud del acuerdo.

El art. 29, Cuatre, 2, señala que cuando la Administración tributaria en el Curso de un procedimiento previo de valoración considere oportuno *someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias* que pudieran resultar afectadas. Convendría aclarar que efectos tiene ese *someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias*. Si esas otras Administraciones emiten un informe vinculante o simplemente realizan una comunicación o dictaminan sin afectar a la decisión final.

Artículo 43, 2. Sujeto obligado a realizar la comunicación. Órganos administrativos competentes.

Desarrolla la obligación de comunicación de opción pro el régimen especial de diferimiento del Capítulo VIII del Título VII del TR de la Ley del IS. Se establece con carácter general la obligación de comunicación exclusivamente en la persona del adquirente. Debería establecerse también la obligación del transmitente, pues el régimen de diferimiento beneficia inmediatamente al transmitente, al no poner de manifiesto plusvalías y éste tendrá el principal interés en esta comunicación.

Dieciocho. Se incluyen aquí aspectos procedimentales de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades en régimen de tonelaje.

Artículo 51.1, f) Obliga a acreditar la previsión del valor neto contable y del valor de mercado de los buques. Se debería, por razones de seguridad jurídica, señalar qué medios de acreditación se van a admitir.

Asimismo, se podrá recabar informe de los organismos competentes para verificar la existencia de una contribución a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo al nivel tecnológico de los buques. Se está introduciendo una realidad extrajurídica, de muy difícil control, que en la práctica va a funcionar como un mecanismo para controlar y denegar el acceso al régimen especial. Debería reflexionarse sobre su mantenimiento.

Disposición final segunda. Modificación del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Artículo 9. Procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración tributaria.

A la hora de regular el procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración Tributaria, dispone que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en los procedimientos previstos en los apartados 2 y 3 será de dos meses desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver; añadiendo que el cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida. La solución adoptada por el Proyecto de Reglamento puede traducirse en un aumento del plazo de que dispone la Administración. La cuestión del cómputo del tiempo que media entre el requerimiento para completar documentación y el momento en que efectivamente se complete y de su trascendencia en el plazo de resolución puede resolverse a través de la técnica de las dilaciones imputables al contribuyente.

Artículo 10. Certificaciones del consorcio o del órgano administrativo correspondiente.

Tres, 10. A la hora de regular las certificaciones de los consorcios o de los órganos administrativos correspondientes, se señala que una de las certificaciones que emitirán los consorcios será la relativa al carácter esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de deducción, cuando no se aclara ni siquiera mínimamente los criterios que pueden determinar ese carácter esencial, dejando una facultad libérrima a la Administración.

Disposición Final Tercera. Modificación de Reglamento de la Organización y Régimen del Notariado, aprobado por Decreto de 2 de junio de 1944.

Artículo 177. Se desarrolla la obligación de los notarios de hacer constar en las escrituras que autoricen los medios de pago empleados. Sobre esta cuestión ya nos manifestamos en la AEDAF cuando decíamos "la disposición pretende reforzar el control de las transacciones efectuadas, especialmente las que tienen lugar en el ámbito inmobiliario, pero va a ser ineficaz puesto que será operativa cuando el pago se formalice a través de algún instrumento como el cheque, pero no va a impedir que, por ejemplo, se haga constar como medio de pago "pago en efectivo", siendo en este caso imposible el control". Esta imposibilidad se refleja en el desarrollo reglamentario, donde simplemente se dice que se mencionará "la circunstancia de que se libraron (los fondos) contra la entrega del importe en metálico". El escaso contenido de este desarrollo pone de manifiesto la inutilidad práctica de esta previsión en el caso de transacciones en metálico.

Disposición Final Cuarta. Modificación del Reglamento general del régimen sancionador tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Desarrolla la remisión de los expedientes a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, por decisión exclusiva del Delegado o Director del Departamento, al haberse suprimido la audiencia previa y la posibilidad de presentar alegaciones. Aunque ello no es responsabilidad del Reglamento, la AEDAF no puede más que reiterar su oposición una medida, que ya hemos criticado en nuestro Informe sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude, al decir que “A pesar de ello, esta audiencia previa merece una valoración positiva en tanto refuerza las posibilidades de defensa del contribuyente. La oportunidad de su previsión en la Ley General Tributaria de 2003, una vez que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública parece innegable, aunque en su momento el Tribunal Constitucional se pronunció de manera desafortunada en su sentencia de 18/2005 de 1 de febrero, ante un supuesto en que se ocultó al contribuyente la circunstancia de que el expediente se había remitido a la Fiscalía. El TC se limitó a afirmar en esta resolución, que es al juez a quien corresponde informar de la condición de imputado, pero ello no significa que en otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional de incidencia más colateral, como la sentencia 204/2004 de 18 noviembre, se dejase bien claro la importancia del trámite de audiencia”.

Disposición Final Séptima.

La AEDAF propone que el plazo a partir del cual se empiecen a exigir las obligaciones de documentación en operaciones vinculadas, previstas en el Proyecto de Reglamento, se incremente con relación a los tres meses previstos, fijándose como mínimo en seis meses.

Reglamento de Procedimientos Amistosos en Materia de Imposición Directa.

Como hemos dicho, el presente Proyecto de Reglamento contiene una Reglamento dentro de otro, pues su anexo desarrolla la llamada fase interna de los procedimientos amistosos, tanto en desarrollo del art. 25 del Modelo OCDE, como en desarrollo del Convenio 90/436/CEE de 23 de julio, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas.

La primera valoración que hemos de hacer es positiva, porque positiva nos parece la previsión de este procedimiento, de cuya carencia adolecía nuestro ordenamiento jurídico. Como ya dijimos con ocasión de nuestro Informe respecto al Proyecto de Ley de Prevención del Fraude, “el procedimiento amistoso es una vía extremadamente útil para resolver cuestiones controvertidas relativas a la aplicación de los Convenios. La regulación que efectúa el art. 25 del Modelo OCDE prevé lo que podríamos llamar una “fase nacional” en el desarrollo del procedimiento amistoso, en la cual la iniciativa la tendrá el contribuyente que considera”, y esa fase interna no se regulaba hasta ahora y es plausible que ahora se haga. Sin embargo el contenido de este procedimiento tiene algunos puntos criticables que señalaremos a continuación.

Artículo 4. Legitimación. A la hora de tratar la legitimación, no se resuelve la cuestión de si la denegación de la iniciación puede ser controlada judicialmente, como parece

dar a entender la AN en sentencia de 14 de junio de 1999 y el TS en sentencia de 15 de abril de 2003.

Artículo 5. Plazo. Cuando se trata el plazo éste será el que establezca el respectivo Convenio “a partir del día siguiente de la notificación del acto de liquidación o equivalente”. El Proyecto de Reglamento opta por la solución de condicionar la iniciativa de este procedimiento a la existencia de un acto de liquidación. No es la solución más correcta, pues la aplicación contraria al contenido de un Convenio de Doble Imposición puede tener lugar con anterioridad a la adopción del acto de liquidación. Por ejemplo, con la adopción del acta inspectora. La Audiencia Nacional, en sentencia de 14 de junio de 1999, ha llegado incluso a defender que la una carta de la Agencia Tributaria informando de la tributación de plusvalías es suficiente para que se pueda instar la fase nacional del procedimiento amistoso. El Proyecto de Reglamento debería modificar este criterio.

Artículo 6,1. Solicitud. Se imponen algunas cargas excesivas al obligado que presente escrito de solicitud de inicio del procedimiento amistoso. No se le puede exigir “identificar a la Administración tributaria extranjera competente” porque es excesivo imponer al sujeto la carga de averiguar si la aplicación del tributo que ha dado lugar a una supuesta vulneración del Convenio se debe al gobierno central a alguna entidad regional o municipal del otro Estado, en los casos en que este Estado no sea el de su residencia. No tiene sentido que haya que comprometerse a responder “lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la Administración Tributaria y a tener a disposición de la Administración Tributaria la documentación relativa al caso”, pues esta es una obligación general de todo contribuyente, y la necesidad de su reiteración por escrito parece absurda.

Artículo 8,2. Admisión de inicio. La posibilidad de denegar el inicio del procedimiento amistoso “cuando se advierten indicios suficientes de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una imposición ajustada a Derecho en alguno de los Estados afectados” es demasiado inconcreta, teniendo en cuenta las consecuencias que acarrea su apreciación.

Artículo 11,2. Terminación del procedimiento. Al igual que nos pronunciábamos en nuestro Informe relativo al Proyecto de Ley de Prevención del Fraude, nos manifestamos en contra de que no se pueda interponer recurso alguno contra los acuerdos de terminación de la fase interna del procedimiento amistoso. Lo cual no merece una valoración positiva, en tanto el art. 25,1 del Modelo OCDE, seguido por la inmensa mayoría de los Convenios suscritos por España, atribuye al particular iniciativa para llegar a la adopción del acuerdo, permitiéndole someter “su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residentes o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional”, para que la autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, haga lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso. Esta exclusión radical de la impugnación es, si cabe, más criticable, en tanto la solicitud del contribuyente de que se activen los procedimientos amistosos puede simultanearse con las vías internas de

impugnación. Lo mismo habría que decir de lo previsto en el art. 31, 3 respecto al procedimiento de aplicación del Convenio CE/90/436.

Artículo 12.1. Terminación por desistimiento del obligado tributario. No resulta lógico que la consecuencia del archivo de las actuaciones se derive exclusivamente del desistimiento del obligado tributario que haya iniciado la fase nacional de procedimiento amistoso, y no, por ejemplo, de la caducidad del mismo.

Artículo 13. Terminación mediante acuerdo de no eliminar la doble imposición. El párrafo a) reitera algo que ya hemos criticado en nuestro informe sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude. Y es que se acordará no eliminar la doble imposición cuando los actos objeto del procedimiento no puedan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable. Esta previsión es contraria a la filosofía general del Modelo OCDE, cuyo art. 25,2 *in fine* dispone que “el acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estado contratantes”. Como es sabido, este inciso tiene como finalidad permitir que los Estados que tienen plazos de prescripción relativos a las liquidaciones y devoluciones, que el acuerdo pueda tener efecto a pesar de dichos plazos. Esto es; que la prescripción o la firmeza de los actos administrativos no sea obstáculo para la aplicación de un procedimiento amistoso. El Reglamento podría haber resuelto esta cuestión, porque en la actualidad existen Convenios firmados por España en los que no se incluye esta frase del artículo 25,1 *in fine* del Modelo OCDE, y donde España sencillamente reconoce que no aplicará el procedimiento a actos firmes. El Reglamento debería disponer que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25,1 *in fine* del Modelo OCDE, cuando la aplicación del procedimiento se encuentre ante un acto firme, procederá la vía de la revocación del art. 219 de la Ley General Tributaria.

Artículo 15,3. Ejecución del acuerdo. Este precepto contenido en las disposiciones referidas a la ejecución de la resolución que dispone eliminar la doble imposición no hace referencia a las consecuencias de esta resolución sobre la liquidación previamente practicada ni a la posibilidad de que el acuerdo de eliminar la doble imposición haga surgir un derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Artículo 17,3. Normativa aplicable al inicio, desarrollo y ejecución. Este párrafo se refiere a las actuaciones a realizar por la Administración española cuando el procedimiento es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado. Por su alcance extraterritorial, al aplicación de esta previsión será muy limitada.

Artículo 18. Comunicación de la fecha de inicio del cómputo del período para acceder a la comisión consultiva. Entiende la AEDAF que, cuando el procedimiento amistoso se haya iniciado en el otro Estado, la comunicación que la autoridad española debe hacer a la otra Administración de la fecha de recepción de la documentación debe hacerse también al obligado que haya iniciado el procedimiento. Y ello porque dicha fecha es la de inicio del cómputo del período para poder acceder a la Comisión consultiva.

Artículo 21,2. Disposiciones generales. La consecuencia prevista en el artículo 4 del Convenio 90/436/CEE de que no se tramitará el procedimiento relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de empresas asociadas, cuando el obligado haya sido objeto de una sanción grave, debería haber sido objeto de transposición en una norma de rango legal para cumplir con las exigencias del principio de tipicidad, al tratarse de una sanción accesoria.

Artículo 25,2. Solicitud. Parece innecesario y poco justificado prever que las sanciones que se hayan impuesto con posterioridad a la solicitud de inicio deban comunicarse a la autoridad competente en el plazo perentorio de una mes, pues no parece lógico imponer conminativamente la carga de comunicar una sanción a la propia Administración.

Artículo 27. Fecha de inicio del cómputo de dos años. El cómputo del plazo de dos años para acudir a la segunda fase prevista en el Convenio 90/436/CEE puede iniciarse en la última de las dos fecha siguientes: o la fecha de la notificación del acto de liquidación, que debería ser la única fecha a tener en cuenta, o la fecha en que la autoridad competente reciba la solicitud de inicio acompañada de toda la información y toda la documentación. La única fecha de la que existe certeza, y que debería ser la única a tenerse en cuenta, es la de notificación. El particular no tiene constancia de la fecha de recepción de la solicitud ni existen criterios para fijar esa fecha como cierta. En la práctica, puede servir para que la Administración retrase el instante en que va a empezar a contabilizarse el plazo en que la propia Administración del Estado debe proceder a constituir la Comisión Consultiva.

Artículo 30. Dictamen de la comisión consultiva. Igualmente, no existe certeza de cuál es la fecha inicial para el cómputo del plazo de 6 meses en el cual la Comisión Consultiva debe llegar a un acuerdo, de acuerdo con el art. 11 del Convenio CEE/90/436. Este *dies a quo* es el momento en que la comisión haya sido consultada y tal momento se define como aquel en que la misma *ha recibido toda la documentación e información relevante de los Estados implicados*. El hacer gravitar este instante en el dato de haber recibido toda la documentación puede plantear el problema de cuándo se empieza a computar el plazo cuando la documentación no se ha recibido en su totalidad sino parcialmente, y a partir de que momento se entiende recibida toda la documentación, y quién determina si es toda o no ¿la propia Comisión?. Sería necesario fijar algún sistema a través del cual al Comisión deje constancia de la fecha de recepción, a efectos de seguridad jurídica.

Artículo 38. Solicitud de suspensión. Al preverse el régimen de suspensión de los actos administrativo-tributarios en estos procedimientos se señala en el párrafo segundo del art. 38 que la solicitud de suspensión carecerá de eficacia si no está vinculada a estos procedimientos *sin necesidad de acuerdo expreso de inadmisión*. Parece poco realista prever una ineficacia sin acuerdo expreso de inadmisión, no sólo porque tal acuerdo expreso parece imprescindible por razones de seguridad sino porque el art. 40 del propio Proyecto de Reglamento dispone la regla general de que todo acuerdo de suspensión debe notificarse. Por ello no parece razonable que una inadmisión, que en el fondo es una negativa a tramitar la suspensión y a suspender, ni siquiera tenga que adoptarse expresamente.

Artículo 39, 1. y 3. Garantías de la suspensión. Prevé, para cuando la garantía consista en depósito en dinero o valores públicos, que los intereses a garantizar serán los de dos años y que si hubiera transcurrido este plazo sin que se hubiera terminado el procedimiento previsto debería ampliarse anualmente la garantía aportada. Por el contrario, entendemos que no deben, en ningún caso, exigirse intereses de demora más allá del plazo de dos años, unidos a los seis meses posteriores de que dispone la Comisión para alcanzar el acuerdo. Y ello en la línea de la filosofía introducida por la Ley 58/2003, General Tributaria, de no exigir intereses cuando la Administración haya superado el plazo de tiempo de que dispone para resolver.

Por su parte, el párrafo tercero de este artículo 39 señala que si la resolución que recaese en los procedimientos previstos en el artículo 1 modificara el importe de la deuda ingresar, la garantía aportada quedará afecta al pago de la nueva cuota. A juicio de AEDAF debe introducirse una previsión según el cual el obligado pueda designar otros bienes o derechos que se ejecutarían en lugar de la garantía, si tales bienes aseguraran la suficiencia del crédito.

Artículo 40, 2. Efectos de la concesión o de la denegación de la suspensión. Plantea este precepto el supuesto en que, presentada la solicitud de inicio del procedimiento amistoso o del procedimiento previsto en el Convenio CEE/90/436, la Dirección General de Tributos no hubiera resuelto sobre la admisión o inadmisión del mismo. Se prevé que, con posterioridad, se plantee la solicitud de suspensión, y la misma cumpla con los requisitos de admisibilidad. En ese caso, se suspenderá cautelarmente la recaudación de la deuda, si la solicitud de suspensión se presentó en período voluntario. Por el contrario, si tal solicitud se presentó en período ejecutivo, *se iniciará o continuará el procedimiento de apremio, sin perjuicio de que procedan la anulación de las actuaciones posteriores a la solicitud de la suspensión en el caso de admisión a trámite de los procedimientos regulados en el art. 1.* Nos encontramos ante la reiteración de una solución que la AEDAF ya ha criticado en diversos informes anteriores, donde instaba que la solución era que el procedimiento recaudatorio se suspendiese también en este caso.

Por otro lado, el Proyecto de Reglamento también prevé que el órgano de recaudación competente solicite a la Dirección General de Tributos que le comunique la admisión o inadmisión a trámite de los procedimientos para notificar la suspensión al obligado tributario. AEDAF entiende que el Reglamento debería incluir la exigencia de que sea la propia Dirección General de Tributos la que comunique de oficio la admisión a trámite de los procedimientos al órgano recaudatorio correspondiente.

Septiembre de 2007.