



DOCUMENTO

■ **Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el borrador de Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

Atendiendo a la petición realizada por esa Dirección General de Tributos, en relación a la posibilidad de formular observaciones al borrador de Reglamento del IRPF, esta Asociación considera conveniente manifestar las siguientes:

Artículo Único: Incluye una Disposición Transitoria Segunda, en la cual se intenta solventar uno de los grandes problemas aplicativos que plantea la reforma fiscal en vigor desde el 1 de enero de 2007, y que es el hecho de que la Orden Ministerial de módulos, que cada año se aprueba en noviembre del ejercicio en vigor, no se ha publicado todavía para el 2007 como consecuencia de la reforma del IRPF. De manera que hay que resolver varias cuestiones, como la validez de las renunciaciones efectuadas en el mes de diciembre (la Transitoria del Proyecto de reglamento las considera presentadas en período hábil) y el cálculo del período de renuncia, que la Transitoria computa desde el día siguiente a que se publique en el BOE la Orden Ministerial que desarrolla para 2007 el régimen de módulos y el régimen simplificado de IVA.

Cabe señalar que la finalidad de una Disposición Transitoria es, exclusivamente, regular las situaciones intertemporales ligadas a la entrada en vigor de una norma y no solventar los problemas derivados de la tardanza en la adopción de determinadas normas.

Art. 2. Constituye una novedad el desarrollo Reglamentario de la exención de las becas. AEDAF manifiesta su discrepancia en torno al hecho de que se fijen cantidades máximas exentas en determinadas becas públicas, por ejemplo las concedidas para cursar estudios reglados, donde se limita la exención a un “concepto equivalente para poder cursar tales estudios”, cuando precisamente por el carácter público de estas becas hay que presumir que la cuantía de las mismas se limita a lo necesario para sufragar tales estudios y no supo-

nen un enriquecimiento para el preceptor de las mismas. Entendemos que deberían eliminarse estas limitaciones.

Del mismo modo debería eliminarse la referencia a que para gozar de la exención, las becas que sean convocadas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002 deben prever como requisito o mérito de forma expresa que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las Universidades, puesto que no se debe utilizar las exenciones, que deben estar presididas por exigencias de capacidad económica, para incentivar el acceso a la política de becas de determinados colectivos.

AEDAF considera sin embargo acertado incluir las referencias a que la publicación de la convocatoria de un beca como requisito para su exención pueda hacerse a través de una página web.

Art. 3. AEDAF considera que la divulgación pública de una obra premiada no supone, en ningún caso, cesión de la explotación económica por parte del premiado y, por tanto, debe eliminarse el límite temporal de seis meses previsto en este precepto.

No se comprende porqué el anuncio de la convocatoria de los premios que pretenden reconocer la exención no puede hacerse a través de una página web.

Al tiempo, no se regula la duración máxima del procedimiento para la declaración de exención de un premio literario, ni tampoco las consecuencias de la inactividad de la Administración, que para AEDAF debería ser el silencio positivo. No regular los efectos de la inactividad administrativa supone una vulneración del artículo 104,3 de la Ley 58/2003, General Tributario, que dice "en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda".

Art. 6. Se observa una inaceptable restricción en la exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero. Se mantiene el límite de 60.100 euros, que no ha sido objeto de actualización en los últimos seis años

Para las retribuciones diferentes a las específicas se establece una regla de prorrateo que tendrá en cuenta "el número total de días del año", en lugar de tener en cuenta sólo los días laborales.

Además, el Proyecto de Reglamento vuelve a traer a colación el concepto de "ventaja o utilidad", al que ya acudió la Ley de Prevención del Fraude, al tratar la deducibilidad de los gastos en concepto de servicios entre entidades. Se exige que la ventaja sea para la destinataria, lo que podría entenderse como que la renta no estará exenta cuando la ventaja sea para el grupo internacional en su conjunto (por ejemplo, el apoyo a la gestión). El Proyecto de Reglamento viene a consolidar el discutible criterio de las Consultas de la DGT.

Art. 7. Reiteramos algo que en su momento dijimos respecto al Reglamento actualmente vigente, regulado en el art. 6 del RD 1775 /2004, y es que resulta aceptable que se permita en el caso de rendimientos derivados de la cesión de explotación de los derechos de autor que se opte por imputar el anticipo a cuenta a medida que vayan devengándose los derechos, pero ello puede suponer una discriminación de los autores y escritores frente a otros profesionales que también perciben anticipos por otros conceptos, y no se les permite esta alternativa de imputación temporal.

Art. 8. Resulta plausible que se haya incorporado al texto del Reglamento la definición de valores o participaciones homogéneos, procedente del art. 4 del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones de ofertas porque ello mejora la sistemática del texto normativo.

Art. 9. Resulta criticable, y a juicio de AEDAF, constituye un exceso reglamentario, el calificar como dieta exceptuada de gravamen el exceso que perciban funcionarios, personal al servicio de la Administración del Estado y todo tipo de empedados de empresas con destino en el extranjero, "sobre las retribuciones totales con obtendrán de hallarse situados en España". Se introduce una exención que pretende incentivar la modalidad geográfica de los trabajadores, pero que no se justifica desde la perspectiva de la justicia tributaria, puesto que no tiene sentido dejar libre de tributación un exceso de renta que en realidad se ha obtenido, creando además un tratamiento desigual con los trabajadores que perciben toda su renta en España y afectando a la neutralidad del Impuesto.

No se actualizan los límites cuantitativos.

Art. 13. La imputación temporal de los saldos de dudoso cobro del art. 13 e) del reglamento, obligando a computarlos como ingreso el ejercicio en que se cobren, choca frontalmente con la regulación de la imputación temporal regulada en el art. 14.1.a) de la ley, sin que, en caso de que se cobren por vía extrajudicial, sea de aplicación la regla especial del párrafo 2 de dicho artículo 14 de la Ley del Impuesto.

Art. 16. Se hace depender la aplicación de un incentivo fiscal como la reducción del art. 23,2 de la Ley del Impuesto del IRPF para arrendamientos a personas con edades comprendidas entre los 18 y los 35 años, del suministro por parte del arrendatario de una certificación que incluya una declaración de tener esa edad; además de que no se fijan las consecuencias jurídicas de la negativa del arrendatario a facilitar esa certificación, creemos que bastaría con aportar copia del contrato de arrendamiento con copia del DNI del arrendatario, para poder comprobar la circunstancia de la edad del mismo.

Art. 19, 2º: El incumplimiento de cualquiera de las limitaciones en relación con el ejercicio de los derechos económicos que se establece en la Disposición Adicional Primera del TR de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones no es, en sí misma, una movilización de las provisiones y equiparla automáticamente a esta puede vulnerar el principio de proporcionalidad.

Art. 22, 4º. Se sigue vetando la regla, apuntada en la ley, de que los automóviles de turismo, ciclomotores o motocicletas sean bienes completamente afectos a la actividad empresarial acreditando su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante. Ello dificulta enormemente la consideración de los vehículos automóviles no rotulados como bienes afectos. Desde AEDAF propugnamos una fórmula semejante a la que existe en el IVA, en la que se presume una afectación del 50 por 100.

Art. 25,1. Debería dispensarse un tratamiento a la irregularidad de las subvenciones de capital basado en el Plan General de Contabilidad y descartando la aplicación a las mismas de la reducción del art. 32,1 de la Ley 35/2006, del IRPF. Por eso, cuando se trate de subvenciones de capital para la adquisición de activos no amortizables debería preverse un criterio especial de imputación basado en diferir la imputación al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

Art. 26. Este precepto recoge los requisitos que deben reunir ciertos contribuyentes que obtienen rendimientos de actividades económicas en régimen de estimación directa para que les resulten aplicables las reducciones por rendimientos de trabajo. Se trataría de una incongruencia de la ley al extender una reducción establecida a favor de los rendimientos de trabajo (y que se justifican por las especiales características de las rentas de trabajo, que justifican que se les dispense un trato fiscal benévolo) a sujetos que no perciben tales rendimientos, lo que no es más que una nueva expresión del contrasentido que supone la figura del autónomo dependiente previsto en el Anteproyecto del Estatuto del Trabajador Autónomo.

Dadas las cuantías de las reducciones legales pudiera compensar en muchos casos la opción por la modalidad simplificada.

Art. 28,2: No resulta aceptable la previsión añadida en este precepto, según la cual cuando en el año inmediatamente anterior no se hubiera ejercido actividad alguna se determinará el rendimiento neto por la modalidad directa simplificada, salvo renuncia. Se trata de una presunción legal que no tiene sentido jurídico, y debería eliminarse.

Ya figura en la redacción del art. 26.2 del R.D. 1775/2004

Art. 32: Aunque en este punto el Reglamento no hace otra cosa que recoger una previsión que ya se contenía en la ley de Prevención del Fraude, debemos manifestarnos en contra de la posibilidad (contenida en el segundo párrafo de la Disposición Adicional Segunda de la ley de Prevención del Fraude) de calcular los límites de exclusión del método de estimación objetiva teniendo en cuenta no sólo las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las realizadas por el cónyuge, descendientes y ascendientes. La regulación está llena de inconcreciones que el Reglamento no aclara; por ejemplo no se fija un "pariente de referencia", no se exige que las actividades de los otros familiares estén en relación con la de ese pariente, lo cual puede llevar al absurdo de penalizar a un grupo familiar donde sus miembros son todos autónomos, aunque sus actividades no tengan ninguna relación entre sí. Tampoco se aclara si los ascendientes y descen-

dientes, cuyo volumen de actividades se tendrá en cuenta, habrán de serlo “en línea recta” o “colateral”, o si solamente serán por consanguinidad o se incluyen también los parientes por afinidad.

Art. 39,3: Se recoge en este precepto el desarrollo reglamentario de la previsión, también contenida en la Ley de Prevención del Fraude, de tomar en consideración a efectos de módulos las actividades desarrolladas por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de estos parientes. En este supuesto, la norma sí parece haberse percatado de la necesidad de hacer referencia a una identidad entre la actividad de los empresarios en módulos y las entidades en régimen de atribución a través de las que actúan ellos o sus parientes, definiendo la identidad a partir de la similitud de Grupo en las Tarifas del IAE, aprobadas por Real Decreto-Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Y así, la AEDAF ya destacó en su momento el efecto perturbador que respecto a las entidades en atribución de rentas más típicas (las comunidades de bienes) tiene el hecho de que la Regla 3ª, 3 del Real Decreto-Legislativo 1175/1990 obligue a que las mismas, cuando ejercen una actividad profesional clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, deban matricularse y tributar (si no están exentas) por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera. Ello puede suponer que el autónomo profesional y la comunidad de bienes de sus parientes, realizando una actividad semejante, estén dados de alta en Grupos distintos, frustrándose la identidad de actividades que la norma pretende fijar:

Tampoco se aclara adecuadamente qué se entiende por existencia de una *dirección común*. Como ya hemos dicho, la existencia de una dirección común supone el ejercicio de funciones de dirección por un sujeto, y sobre esta cuestión existe una contradictoria doctrina administrativa respecto a otras cuestiones tributarias de gran actualidad, como, por ejemplo, los requisitos para la exención de participaciones de empresas familiares en el art. 4, ocho, Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Tomando en consideración las dudas interpretativas que ha planteado el concepto “funciones de dirección”, la norma debería aclarar cuáles son esas funciones y cómo se determinan; ¿basta ejercer un cargo directivo o es necesario acreditar que se realizan “actos normales de gestión empresarial”? Ni tampoco resulta aclarada la referencia al requisito de que se compartan *medios personales o materiales*, en tanto no se despeja la duda de si el compartir estos medios es un indicio de *dirección común* o es una exigencia a mayores para el cómputo conjunto a efectos de exclusión.

Art. 41. En la exención por reinversión por plusvalías se flexibiliza, en este caso acertadamente, el concepto de vivienda habitual, para permitir beneficiarse de la exención de la plusvalía generada en la venta si se invierte en la adquisición o mejora de una nueva vivienda habitual, aunque la primera vivienda la hubiera abandonado un año antes del momento de la venta.

Art. 48. No se entiende la razón de la rebaja porcentual de los descuentos del 20% al 15%, sobre todo si se establece, además, un límite absoluto de 1.000 euros anuales.

Art. 49. Parece excesivamente riguroso definir el requisito de que los planes de previsión asegurados tengan como cobertura principal la jubilación exclusivamente sobre la base de que la provisión matemática para jubilación alcance el triple de las primas satisfechas. Al margen de que el triple parezca una cifra excesiva, creemos que en los casos en que no se alcance esta magnitud debería poder acreditarse que la cobertura principal es la jubilación atendiendo a otros indicios. Definir la cobertura principal de jubilación sólo sobre la base de una provisión matemática que sea el triple de las primas podría reducir el ámbito de aplicación de las reducciones y forzar la consecución de esquemas aseguradores que persigan esa calificación en detrimento de otras soluciones.

Por otro lado el artículo es excesivamente farragoso y entra a regular cuestiones que no son propias del régimen fiscal de las planes de previsión asegurados.

Art. 51. Con acierto, el Reglamento introduce una referencia a los aspectos procedimentales de la posibilidad de solicitar que los excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible lo sean en los cinco ejercicios siguientes. Como hemos dicho con relación a otros supuestos, consideramos que se debe entender que si la solicitud no es atendida en un plazo (que de no fijarse tendría que ser el de seis meses, señalado en el artículo 104,1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), debería considerarse positivo el silencio administrativo.

Art. 52. Se pretende desarrollar el procedimiento a que hace referencia el art. 94 de la Ley del IRPF referido a la tributación de la transmisión de participaciones en entidades de inversión colectiva en lo atinente a la determinación del número de socios que, según el artículo 94,1, a), 2ª de la Ley 35/2006 del IRPF será como mínimo de 500. En el caso de instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 85/611/CEE, el mecanismo para determinar el número de socios parte de los datos en poder de la Comisión Nacional del Mercado de Valores reflejados en la última comunicación anual anterior a la fecha de transmisión o reembolso. Se fija la carga de formular esa comunicación a "una única entidad comercializadora con establecimiento en España designada a tal efecto por la institución de inversión colectiva o su gestora, referida a cada compartimiento o subfondo registrado". El Reglamento debería establecer alguna previsión para el caso de que la entidad no hubiera designado dicha institución o gestora, a los efectos de determinar si se prueba la existencia de los socios por otros mecanismos o si el incumplimiento de este requisito exclusivamente mercantil afecta al régimen tributario de la enajenación de participaciones, en especial, al régimen de diferimiento del artículo 94,1, a) de la Ley de IRPF.

Además, para los contribuyentes que quieran beneficiarse de este régimen de diferimiento, se establece el deber de comunicar documentalmente a las entidades a través de las cuales se realicen las operaciones que en los doce meses anteriores a la fecha de la operación no se participó en más del 5 por 100 del capital de la institución. Debería precisar-

se algunas características básicas de esa documentación, que normalmente será una certificación de la entidad inversora.

Art. 53. Se pretende desarrollar el procedimiento a que hace referencia el art. 94 de la Ley del IRPF referido a la tributación de la transmisión de participaciones en entidades de inversión colectiva en lo atinente a la determinación del número de socios que, según el artículo 94, I, a), 2ª de la Ley 35/2006 del IRPF será como mínimo de 500. En el caso de instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 85/611/CEE, el mecanismo para determinar el número de socios parte de los datos en poder de la Comisión Nacional del Mercado de Valores reflejados en la última comunicación anual anterior a la fecha de transmisión o reembolso. Se fija la carga de formular esa comunicación a “una única entidad comercializadora con establecimiento en España designada a tal efecto por la institución de inversión colectiva o su gestora, referida a cada compartimiento o subfondo registrado”. El Reglamento debería establecer alguna previsión para el caso de que la entidad no hubiera designado dicha institución o gestora, a los efectos de determinar si se prueba la existencia de los socios por otros mecanismos o si el incumplimiento de este requisito exclusivamente mercantil afecta al régimen tributario de la enajenación de participaciones, en especial, al régimen de diferimiento del artículo 94, I, a) de la Ley de IRPF.

Además, para los contribuyentes que quieran beneficiarse de este régimen de diferimiento, se establece el deber de comunicar documentalmente a las entidades a través de las cuales se realicen las operaciones que en los doce meses anteriores a la fecha de la operación no se participó en más del 5 por 100 del capital de la institución. Debería precisarse algunas características básicas de esa documentación, que normalmente será una certificación de la entidad inversora.

Art. 55.4: La adición reglamentaria debiera referir el plazo a los dos años anteriores a la fecha de transmisión para así conciliar este plazo con el periodo de reinversión.

Art. 60: En el párrafo 2, a) se dispone que la adición de las deducciones incorrectamente practicadas por pérdida del derecho a deducir se añadirán en su totalidad a la cuota líquida estatal. Entendemos que deberían añadirse proporcionalmente a la cuota estatal y a la cuota autonómica, reintegrándose a esta mediante su adición al tramo autonómico de la deducción por adquisición de vivienda habitual contemplado en el art. 78 de la Ley 35/2006, del IRPF.

Art. 64. En los supuestos de fallecimiento y de pérdida de la residencia en España, se pueden producir “acumulaciones” de rentas causantes de excesos de progresividad. Debería preverse un mecanismo corrector de la posible irregularidad de estas rentas.

Art. 65. Se determina que sólo se instará la rectificación del borrador de declaración, sin necesidad de presentar la correspondiente autoliquidación, cuando el particular considere que han de añadirse datos personales o económicos no incluidos en el mismo o advierta que contiene datos erróneos o inexactos, sin que la rectificación puede suponer la inclusión de rentas distintas de las enumeradas en el artículo 8 de la Ley del Impuesto. AEDAF

entiende que, para garantizar la operatividad del borrador de declaración debería habilitarse un procedimiento de rectificación del mismo, que afectase a datos sustantivos y cumpliera la función de evitar la presentación de la autoliquidación, limitando las obligaciones formales de los contribuyentes.

Art. 72. Precepto que se incluye dentro del Capítulo II, que desarrolla el régimen reglamentario de las obligaciones de información. El reglamento creemos que hace una regulación abusiva de la obtención de información de suministro que a veces deriva en una presión fiscal indirecta injustificada para ciertos sujetos o colectivos. Muestra de ello es este artículo que obliga a todos los titulares de patrimonios protegidos a que realicen una declaración informativa de las aportaciones recibidas. Creemos que esta obligación debe suprimirse y requerir a los discapacitados, titulares de patrimonios protegidos, esos datos a requerimiento de la Administración, como obligación de información de terceros y con ocasión de las comprobaciones que se realicen ante los contribuyentes que hayan declarado haber realizado tales aportaciones.

Art. 76: A la hora de regular la obligación de practicar retenciones, el precepto vuelve a incluir la regla, del todo punto lógica, de que las rentas exentas no serán objeto de retención. Se añade una excepción; la exención establecida en el artículo 7 y) de la Ley 35/2006, del IRPF, esto es, la exención de los primeros 1.500 euros percibidos en concepto de dividendo. La solución es someter a retención todos los dividendos, incluso los exentos, por la sencilla razón de que una entidad que satisface dividendos no sabe si la cuantía total de los mismos que va a percibir el socio superará o no la cifra de 1.500 euros. Como consecuencia, se va a producir una situación que, en teoría es la que la ley quiere evitar y que AEDAF viene denunciando; se practicarán retenciones a sujetos exentos que habrá que devolver y se producirán una gran cantidad de declaraciones con derecho a devolución.

Es verdad que cada sociedad que satisface dividendos no sabe, aisladamente, si la cifra total de los mismos que percibirá el socio superará o no los 1.500 euros. Pero, teniendo en cuenta que la gran mayoría de los ahorradores no superan esas cifra en concepto de dividendos, la solución más adecuada no parece ser "retener a todo el mundo", para que luego todos tengan que pedir la devolución, sobre todo si tenemos en cuenta que el porcentaje de la retención y la del tipo definitivo que se aplica a los dividendos coincide (18 por 100). Por tanto, podría emplearse otra fórmula como calcular si hay que retener o no en función de si en los últimos ejercicios (por ejemplo, en los últimos tres) se han obtenido dividendos por encima de la cifra de 1.500 euros.

En su párrafo 3 este artículo relaciona las rentas que no serán objeto de retención. Y en este punto el precepto no es criticable por lo que dice sino por lo que no dice; AEDAF se suma a la opinión mayoritaria según la cual deberían eximirse de retención a cuenta en el IRPF los activos financieros de rendimiento implícito que se negocian en mercados secundarios oficiales españoles, ya que dichos mercados a través de sus operadores aportan suficientes elementos de información a la Administración. No tiene sentido que esta exención de retención se haya reconocido respecto a los activos de rendimiento explícito repre-

sentados mediante anotaciones en cuenta y negociados en un mercado secundario oficial español. Esta exención de retención favorecería la negociación de ciertos títulos cuya difusión no es conveniente obstaculizar desde el punto de vista fiscal, como es el caso de los certificados cotizados, que la doctrina de la Dirección General de Tributos asimila en su tributación a los pagarés, letras del tesoro y otros instrumentos de deuda cupón cero.

Art. 77. AEDAF entiende que debe suprimirse la previsión contenida en el apartado 2, párrafo 5º, donde se obliga al socio o partícipe que efectúe una transmisión de participaciones en fondos de inversión o entidades de inversión colectiva u obtenga un reembolso, a efectuar un pago a cuenta cuando no proceda la práctica de retención. En los casos previstos en estos preceptos la exención de retención no debe suponer la obligación a mayores de efectuar un pago a cuenta por parte del partícipe que transmite, pues supone trasladarle una obligación más allá de los términos legales. Y el pago a cuenta, como obligación tributaria, no puede establecerse por una norma de rango reglamentario.

Art. 86.3, letra a): No se explica la razón de elevar del 35% al 43% el porcentaje de la cuota de retención, haciéndolo menos operativo el límite máximo.

Art. 89. El sistema de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador puede colisionar con las exigencias de intimidad, como ya se ha pronunciado AEDAF en más de una ocasión. El Reglamento incluye algunos supuestos especialmente sensibles, como la obligación de suministrar al pagador el importe de una pensión compensatoria, tal como recoge el art. 84, 3, e). El sistema quizás debería modificarse por un mecanismo en el cual fuese la Administración la que calculase las bases de las retenciones a partir de los datos que facilitarían los sujetos pasivos, garantizándose de este modo la confidencialidad de los mismos.

Art. 90. Se lleva a cabo una regulación pormenorizada del procedimiento para determinar el importe total de retenciones y el tipo de retención a contribuyentes que perciben rentas pasivas. AEDAF entiende que se trata de una regulación aceptable, aunque con algún punto discutible, como por ejemplo, el rechazar completamente la revocación por parte del contribuyente de su opción por la determinación del tipo de retención por este procedimiento. Creemos que la posibilidad de solicitar la revocación tendría que admitirse, incluso aunque se haya dado traslado a los pagadores de la comunicación remitida por la Administración tributaria, al menos en aquellos casos evidentes de error de hecho.

Art. 91. Aunque el Reglamento lleva a cabo una plausible clasificación de los rendimientos de capital mobiliario y una diferenciación acertada entre los de rendimiento implícito y explícito no es en sede de determinación de la cantidad a retener donde debe hacerse esta clasificación. La clasificación de los distintos tipos de rendimientos de capital mobiliario (implícitos, explícitos y mixtos) debería trasladarse a la Subsección Segunda de la Sección Segunda del Capítulo II.

Art. 92. Resulta desproporcionada la exigencia de acreditar la previa adquisición de los activos financieros con rendimiento explícito que vayan a ser objeto de retención y sobre

cuyo importe deba practicarse retención. En la medida en que la transmisión se realice ante fedatario público la previa adquisición ya quedará acreditada en el acto mismo de la enajenación de los activos. Recordemos que la proporcionalidad cuenta, entre sus vertientes con la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad y que la idoneidad supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma. La medida no parece muy útil. Entendemos que la certificación acreditativa de la adquisición debe tener un valor de prueba a los exclusivos efectos de acreditar el valor de adquisición.

Por el contrario, el Reglamento opta por determinar que los fedatarios públicos se abstendrán de mediar mientras no se justifique la intervención, lo que supone una intervención excesiva en el ámbito de la actividad profesional de éstos, establecida, además, a través de una norma de rango reglamentario.

Art. 95. El párrafo 2 de este precepto establece que en el caso de rendimientos de capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización o reembolso de activos financieros, la obligación de retener nacerá en el momento de la transmisión, amortización o reembolso. Sin embargo, en el caso en que se aplase el cobro del precio debería acudir-se a la regla general de imputación de operaciones a plazo o con precio aplazado, contenida en el artículo de la 12,2, d) de la Ley 35/2006 del IRPF y que permite al sujeto pasivo optar por imputar proporcionalmente a medida que las rentas sean exigibles, criterio que debería aplicarse también a la determinación de las cuantías a retener cuando los rendimientos implícitos de capital se percibiesen de esta forma.

Art. 96. En el párrafo 6º se desarrolla el régimen de la nueva retención del 1 por 100 que deberán soportar ciertos perceptores de rendimientos de actividades económicas. Nuestra postura es poco favorable a esta nueva obligación tributaria, creada con la única y confesada finalidad de introducir un mecanismo de control. Como hemos dicho en nuestro Informe sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, no se justifican las obligaciones tributarias diseñadas por exclusivas motivaciones de control fiscal. Pero además, el Reglamento no pone fin a la situación de incertidumbre derivada de que todavía no se han publicado la Orden de *modulos* que permiten a los contribuyentes renunciar al sistema y, por tanto, la nueva retención no será operativa hasta que tal Orden se apruebe. Tal operación debería ser simultánea con este Reglamento. Mientras tanto consideramos que la nueva retención del 1 por 100 resulta inaplicable.

Finalmente, así parece haberlo entendido el Reglamento, ya que en su Disposición Transitoria Sexta dispone que no procederá la práctica de la retención hasta que no finalice el plazo del período de renuncia, que la Transitoria Segunda computa desde el día siguiente a que se publique en el BOE la Orden Ministerial que desarrolla para 2007 el régimen de módulos y el régimen simplificado de IVA.

Art. 109. En su párrafo 5º se apodera al Ministerio de Hacienda para determinar los supuestos en que los obligados tributarios estarán obligados a presentar sus retenciones e ingresos a cuenta por medios telemáticos. Se trata una habilitación demasiado amplio, que

permitiría que el Ministro mediante Orden extendiese a todos los obligados tributarios esta obligación en forma telemático, lo que a todas luces sería desproporcionado. Para conjurar este riesgo, la AEDAF propone que el Reglamento fije un límite mínimo basado en el volumen de operaciones a partir del cual el Ministro podría establecer la obligación de presentar las declaraciones mediante medios telemáticos.

Art. 115. Se regula, con más luces que sombras, la opción de los *impatriados* por tributar en España como no residentes. Lo más aceptable es que el Reglamento parece inclinarse por la interpretación más razonable del régimen de los impatriados, al concebir al impatriado que se acoge a la opción de la Ley del IRPF como residente fiscal en España en cuanto que este hecho se convierte en condición necesaria para que le sea de aplicación la Ley del IRPF, aunque se trata de una situación paradójica, en la cual nos encontramos con sujeto que será residente fiscal en España pero contribuyente del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. No hubiera estado de más, sin embargo, haber modificado la normativa de este último impuesto para incluir como contribuyentes del mismo a los impatriados que hubiesen optado por tributar como no residentes. Como consecuencia de ello, el Reglamento asume con acierto la idea de que este régimen supondrá aplicar las reglas de determinación de la base y la cuota del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español. Lo que, al tiempo, supone rechazar que el impatriado aplique el Impuesto de No Residentes por todas sus rentas mundiales. Es decir, se confirma que el impatriado es residente, lo que se demuestra con el hecho de que pueda solicitar la certificación de residente, tal y como proclama el art. 121 del propio Reglamento.

Sin embargo, AEDAF considera que se deberían introducir algunos ajustes en el desarrollo reglamentario de esta opción.

Art. 116. La Duración debería modificarse para que se considere período impositivo en el que el contribuyente adquiere su residencia fiscal en España el del desplazamiento y no el primer período de más de 183 días en el primer año natural, como recoge este precepto.

Art. 118. El párrafo 3 dispone que los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación. AEDAF considera que, teniendo en cuenta que la opción se contempla con una duración de cinco años a contar desde el traslado a España, deberían permitirse volver a optar pero sólo por el período que quedó pendiente hasta contemplar este plazo de cinco en el momento de la renuncia.

Art. 119. En el párrafo segundo se atribuye al impatriado que hubiese sido excluido del régimen especial por la concurrencia de alguna de las circunstancias que determinan tal exclusión comunicar tal exclusión en el plazo de un mes a la Administración tributaria. Se trata de una situación insólita en el supuesto de un incumplimiento, que debería apreciarse de oficio. La previsión de esta comunicación, según AEDAF, debe eliminarse.

Disposición Adicional Segunda. Se desarrolla el procedimiento de acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal.

Se trata de un procedimiento muy parecido al de aprobación de planes de amortización previsto en el art. 5 del RD 1777/2004, de 30 de julio que regula el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Incluye también la previsión de silencio positivo, pero, a diferencia del procedimiento de aprobaciones de planes de amortización, el plazo máximo de resolución es de seis meses en lugar de tres. AEDAF propone que se aplique también al procedimiento para adoptar acuerdos de valoración de retribuciones laborales en especie el plazo de resolución más reducido de tres meses.

Disposición Transitoria Primera: AEDAF considera que, a la hora de fijar el plazo de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrollada por contribuyentes que determinasen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva y en reinversiones anteriores a 1 de enero de 1998, debería presumirse que tal plazo de permanencia coincide con la vida útil del activo, salvo prueba en contra, suprimiéndose la referencia al plazo general de siete años. ■