



PRESENTACIÓN

■ **El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque**

Antonio Cayón Galiardo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

Tras un largo proceso de información pública, acaba de presentarse al Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que ha sido objeto de abundantes comentarios que han tenido como marco de referencia el texto preparado por el Ministerio y que ha sido objeto de algunas modificaciones antes de tomar su actual forma como Proyecto.

El contenido de la norma en preparación es bien extenso, afectando a un heterogéneo número de disposiciones legislativas vigentes, sean de índole estrictamente tributaria o no, y tiene como hilo conductor la prevención del fraude fiscal concebido y descrito según el plan general de lucha contra el fraude que se hizo público hace apenas un año y del que es heredera la Resolución por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2006. No estamos, por tanto, sino ante una pieza más del entramado de instrumentos que se han diseñado por la Administración con la finalidad de combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias, si bien, el proyecto de ley al que nos referimos, tiene dos rasgos que lo singularizan entre todos ellos: el hecho de tratarse de una norma con rango legislativo y estar dirigido a la prevención de aquellas conductas defraudadoras que se estiman más graves. Es decir, podemos afirmar que estamos ante la pieza que las autoridades tributarias estiman fundamental y básica pues suministrará el respaldo normativo necesario a la acción administrativa que habrá de seguirla.

Ante esta tarjeta de visita, no es de extrañar que, según hemos advertido antes, muchos especialistas ya se hayan ocupado de su estudio y dispongamos de una cierta doctrina al respecto, muy especialmente en lo que afecta a algunas de sus disposiciones que se refieren a la lucha contra las tramas de fraude organizado en el IVA y sobre las que ha incidido la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de enero de 2006, recaída en los asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03. En otros casos disponemos ya de descripciones y análisis de gran parte de sus preceptos y de importantes críticas dirigidas a algunos de ellos por las innovaciones que pretenden introducir en nuestro ordenamiento. Por nuestra parte, simplemente queremos acercarnos al Proyecto desde un enfoque distinto que no pretende agotar y ni siquiera resumir algunos de sus contenidos, sino solamente valorar las reacciones de distinta naturaleza que la norma propuesta ha previsto

desencadenar en relación a las distintas conductas que se consideran fraudulentas o forman parte de comportamientos complejos conducentes al fraude.

A nuestro fin hemos de comenzar con un par de observaciones sobre el significado del Proyecto, pues de una primera lectura solo se deduce un catálogo de modificaciones de otras normas que vienen a introducir medidas de muy distinto signo, destacándose el hecho de que apenas encontramos disposiciones directa y abiertamente sancionadoras, no siendo tampoco significativas las que tienen como finalidad la reforma del régimen sancionador tributario. En efecto, salvo la modificación del artículo 202 de la LGT - infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos- o la disposición que tipifica como infracción especial el no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas para la determinación del valor de mercado de sus operaciones, apenas encontramos en el texto del proyecto un contenido propio y claramente sancionador, como sería esperable en una Ley que está encaminada a combatir el fraude fiscal. Como veremos más adelante, el contenido de la Ley de lo que se encuentra repleto es de disposiciones indirectamente sancionadoras, o restrictivas de derechos o de reforzamiento de las facultades administrativas de control frente a los contribuyentes.

Quizá pudiera explicarse esta situación en la propia finalidad de la ley, ya que siendo esta la de evitar y prevenir el fraude fiscal, tal objetivo encuentra mejor acomodo en medidas como las descritas y no en disposiciones estrictamente sancionadoras. Así nos lo da a entender la exposición de motivos cuando advierte que “frente a los comportamientos defraudatorios, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no solo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”.

Sin embargo, a nuestro juicio, la anterior explicación no es plenamente satisfactoria ni justifica totalmente el contenido de la ley –que antes hemos descrito–, más bien el problema reside en que la norma desea afrontar un conjunto de conductas con importantes efectos en el fraude tributario pero de difícil tipificación o delimitación legislativa, de suerte que su inclusión en el catálogo de infracciones tributarias previsiblemente no siempre conseguiría ser efectivo ni completo, porque se trata esencialmente de ilícitos atípicos, de conductas preparatorias o encubridoras, etc., que son de difícil encaje en el estricto margen del derecho sancionador tributario. En concreto, el Proyecto de Ley rehúsa el empleo de técnicas propias del derecho sancionador tributario –sobre el que apenas incide- y entra en el mundo de las reacciones de compleja naturaleza jurídica, muchas de las cuales son de aplicación más simple y cómoda –por situarse al margen de las exigencias de la imposición de las sanciones propiamente dichas- aunque tengan un contenido tan represivo como el que naturalmente corresponde a las infracciones y sanciones tributarias. ¿Qué otra cosa sucede cuando se establece un supuesto de responsabilidad en el que se exigirán al responsable las deudas y sanciones del obligado principal?

Ahora bien, elegir la clase de reacción que debe desplegarse legalmente frente a las conductas relacionadas con el fraude fiscal, es una competencia que corresponde al legislador; que

podrá decidir si desea aplicar una sanción de naturaleza civil o indemnizatoria o una medida restrictiva de derechos, o si prefiere una medida de garantía de los intereses tributarios o una sanción represiva, pero la elección no debe hacerse ni con arbitrariedad ni diseñando medidas que bajo un nomen iuris ya reconocido en el mundo del Derecho, se oculten figuras y respuestas que realmente no se correspondan con aquella calificación sino con otra naturaleza distinta. En resumen, que, cuando en la lucha contra el fraude fiscal, la Ley no acude preferentemente a la técnica puramente sancionadora sino al establecimiento de medidas de otra clase –aunque pueda explicarse hasta un cierto grado esta reacción–, debemos plantearnos si verdaderamente se trata de una renuncia razonada al empleo de dicha técnica penal o si simplemente estamos ante una “fuga formal y nominal” pues materialmente se están empleando medidas indirectamente sancionadoras, que se aplicarán al margen de los principios y procedimientos previstos para las sanciones propiamente tales. No debemos olvidar que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en aplicación del artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos ha declarado que “son sanciones de carácter penal las medidas que cumplan una función preventiva y represiva, y en consecuencia deben ajustarse a un auténtico procedimiento penal tributario”.

Y, en segundo lugar, debemos también indagar si el uso de estas medidas se ha hecho adecuadamente o si se han olvidado las exigencias del principio de proporcionalidad, pues aunque estamos ante la búsqueda de una finalidad constitucionalmente legítima –como es la prevención del fraude fiscal– la adecuación a Derecho de toda medida elegida ha de hacerse también desde otros parámetros y valores jurídicos y constitucionales. A saber; la seguridad que debe inspirar las relaciones mercantiles entre particulares; la misma seguridad jurídica; el sacrificio impuesto a derechos económicos reconocidos en nuestro ordenamiento; etc. Así, creemos que no deben echarse sobre el contribuyente nuevas cargas destinadas a facilitar la exacción del tributo cuando la raíz del problema se encuentra en la falta de organización de los servicios públicos o en la falta de cooperación entre las Administraciones afectadas, siendo que esta se encuentra regulada en las normas vigentes y se diseña sobre la base de datos y declaraciones ya aportadas por los interesados.

A este efecto, es el principio de proporcionalidad el baremo a utilizar en la valoración que ahora proponemos del Proyecto de Ley. Desde este enfoque encontramos en el examen del texto propuesto una gama de disposiciones que van desde el mero incremento de las facultades y medios de control de operaciones, hasta restricciones de derechos con indudable carácter sancionador. Disposiciones y medidas que por contenerse en una norma con rango de ley que las introducirá a lo largo de todo nuestro ordenamiento tributario, serán de aplicación general y, con el tiempo, fuera del contexto –prevención del fraude– en el que ahora se dictan.

Aunque no es posible ahora llevar a cabo un examen detenido, ni siquiera de algunos de los preceptos que se proponen, sí podemos ofrecer un breve recorrido por el articulado del proyecto para llamar la atención sobre el distinto significado de algunas de las medidas que en él se contienen.

Así, con el efecto de mero incremento de los medios y facultades de que dispone la administración para realizar controles y comprobaciones de ciertas operaciones, destacamos la reforma del artículo 57 de la LGT, que amplía los medios de comprobación de valores, de

forma que se podrán aplicar coeficientes multiplicadores, publicados por la Administración tributaria competente, a los valores que figuren en registros oficiales. De esta forma, se respaldan legalmente actuaciones de valoración que se consideraban no ajustadas a derecho por nuestros tribunales en la medida en que prescindían de la concreción necesaria para apreciar todas las circunstancias a considerar en un determinado bien, producto o renta y que constituirían una garantía de acierto en el hacer administrativo. Con la nueva norma, se apreciará además un desplazamiento de la carga de la prueba sobre el contribuyente.

Con un significado semejante, encontramos también la forma en que se admite que, en caso de operaciones vinculadas, terceros afectados por la valoración administrativa de aquellas, puedan interponer recursos y reclamaciones, con el efecto de que se “interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza”, siendo lo más razonable la mera suspensión de los plazos durante la sustanciación de tales recursos, pero no la interrupción con el efecto de volver a iniciarse el cómputo de aquellos.

Por último, la reforma de la Ley del Notariado viene a introducir nuevos deberes a cargo de estos fedatarios que quizá sobrepasen lo que es propio de sus funciones y sin que se pueda apreciar el efecto deseado de que las escrituras públicas que documenten las operaciones relativas al tráfico inmobiliario reflejen los verdaderos valores por los que se realizan. Del mismo modo, tampoco la inclusión de la referencia catastral en los contratos de suministro relativos a los bienes inmuebles, creará una prueba ni siquiera indiciaria del hecho de estar arrendados, salvo en determinados casos que no tardarán en ser los menos.

En segundo lugar mencionaremos algunas disposiciones que tienen como finalidad reformar regímenes simplificados de tributación al objeto de evitar el abuso de los mismos por parte de ciertos contribuyentes. En este caso, nuevamente se suscita la necesidad de valorar las medidas que se proponen desde la perspectiva del fundamento y fines que sostienen a estos regímenes simplificados. Así, el establecimiento de una retención del 3 por 100 sobre los rendimientos de actividades económicas en el régimen de estimación objetiva, al margen de la indeterminación que solo el reglamento despejará en su día, parece que no tendrá el efecto esperado, sino que son previsibles respuestas tendentes a evitar que por este sistema de control de ingresos, determinadas empresas se vean expulsadas fuera del ámbito de la estimación objetiva. Efecto que se multiplicará al ponerse en conexión con la segunda reforma del régimen al computarse como una única actividad, las que, siendo semejantes, vengán siendo desarrolladas por el cónyuge, descendiente y ascendientes bajo una dirección común y compartiéndose medios personales o materiales.

A nuestro juicio, podrían haberse aplicado medidas de otra naturaleza que no tengan el efecto de crear nuevas obligaciones a cargo de terceros, quienes ya están obligados a declarar sus operaciones con terceros en las que se incluyen las que ahora se sujetarán a retención.

Mención especial merecen las medidas que tienen como efecto la restricción de derechos que están reconocidos con carácter general en otras disposiciones. Tales restricciones se han considerado por tribunales internacionales como de naturaleza sancionadora y, solo deben ser aplicadas en un procedimiento de tal naturaleza. Entre las muchas que se prevén en el Proyecto destacamos las siguientes:

-
- La limitación a la deducibilidad de ciertos gastos -servicios entre entidades vinculadas- que ahora se condiciona a que los mismos produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. Este requisito, que quizá nada añade a los ya vigentes para la deducción de cualquier gasto, solo incorpora un elemento nuevo de difícil concreción ya que no se especifica que la utilidad recibida sea de naturaleza económica, ni se delimita este término respecto del requisito de correlación con los ingresos que actualmente ya se aplica.
 - La limitación a la exención prevista legalmente para las embarcaciones afectadas a la actividad de alquiler; mediante la presunción de inexistencia de una actividad de alquiler cuando la embarcación sea cedida por su titular en arrendamiento a él mismo o a una persona a él vinculada. Esta presunción, que en principio admite prueba en contrario, solo tiene el efecto de invertir la carga probatoria cuando la administración acredite la cesión parcial de la referida embarcación a una persona vinculada con el titular; de forma que su efecto no es el de impedir la exención sino el de forzar un conflicto para determinar hasta qué punto una cesión parcial y limitada puede tener como efecto la plena sujeción de la adquisición de la embarcación.
 - En tercer término, el cierre registral que se prevé para los títulos relativos a actos o contratos relativos al tráfico inmobiliario cuando en la escritura se haya hecho constar la negativa de los comparecientes a identificar los datos o documentos relativos a los medios de pago empleados, es una medida que no se justifica en la estricta defensa de los créditos tributarios devengados con motivos de estas operaciones —lo que podría justificar su aplicación— sino en una conducta de mero peligro, ya que su presupuesto de hecho no implica el impago de ningún tributo ya devengado, por lo que su proporcionalidad no debe ser enjuiciada con los mismos argumentos con que se ha resuelto la cuestión cuando se trataba de defender la efectividad recaudatoria de los impuestos que gravaban la operación.
 - Finalmente, en cuanto a las sanciones que se imponen acompañando a la revocación del NIF de las entidades jurídicas, consistentes en el cierre registral correspondiente y en la prohibición a las entidades de crédito de realizar cargos o abonos en las cuentas o depósitos de que dispongan las entidades sancionadas, también resulta ser claramente grave, afectando además a un ámbito de operaciones —ingresos y pagos— que podría suponer el otorgamiento de una prioridad a la defensa de los intereses fiscales sobre los derechos de otras personas. Prioridad que carece de precedentes en nuestro ordenamiento en el que no siempre el crédito tributario tiene un tratamiento tan claramente preferente sobre cualquier otro.

Pero donde la utilización de medidas indirectamente sancionadoras se revela más importante y previsiblemente más censurable es en los múltiples casos en que el Proyecto de ley acude a la creación de supuestos de responsabilidad tributaria para prevenir el fraude. Muchas de estas conductas deben ser consideradas verdaderas sanciones penales —no de carácter civil— pues no solo tienden a la reparación del daño causado por un comportamiento negligente y en la medida en que el cobro del principal obligado se pudiese ver gravemente dificultado, sino que se trata de fines claramente represivos.

Aunque doctrinalmente el tema ya ha sido objeto de amplios estudios que desvelan la naturaleza materialmente penal de muchos supuestos de responsabilidad tributaria hoy vigentes

y critican la facilidad con que estas medidas se dispersan en nuestro ordenamiento y se aplican al margen de las garantías propias de un procedimiento sancionador; la ley proyectada abunda en esta orientación y se puede decir que profundiza en los aspectos que han merecido mayores críticas por parte de los especialistas. Así, en muchos casos se extiende la responsabilidad a las sanciones tributarias, en otros se aplican a sujetos que no han incumplido ninguna obligación propia, y en otros se tipifican conductas de mero peligro como causantes de la responsabilidad tributaria.

Así, tenemos como ejemplos de lo anterior, la exigencia de responsabilidad solidaria respecto de los sujetos depositarios o gestores de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente pertenecientes a residentes en paraísos fiscales. Supuesto en que la ley quiere excluir además la aplicación del procedimiento administrativo previsto con carácter general para estos casos y en el que se le puede aplicar la ficción de considerársele representante del no residente. En segundo lugar, la responsabilidad subsidiaria que se prevé para los casos de fraudes en el IVA, que tan duras críticas ya ha merecido, tanto por la indeterminación del texto de la norma - razonablemente presumir; provecho extraordinario, precio notoriamente anómalo; alto grado de similitud-, como por su incidencia en las relaciones económicas entre particulares en las que introduce un factor de inseguridad para reaccionar ante un indicio, de carácter quizá subjetivo, de un posible fraude. Y, también en este ámbito de cuestiones referidas a la responsabilidad tributaria, debemos constatar no solo la tipificación de nuevos supuestos, sino el endurecimiento del régimen aplicable a los casos ya previstos en la LGT vigente. Así, cuanto se proyecta la extensión de la responsabilidad a las sanciones en muchos casos en que actualmente la responsabilidad se limitaba a los componentes de la deuda tributaria; o cuando, en relación a los responsables ya en la fase de recaudación – artículo 42.2 LGT-, se ordena que “no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad”, expresión desafortunada que pretende limitar frente al principal obligado el efecto que pudiera derivarse de una impugnación realizada por el responsable.

Y, para concluir, los nuevos supuestos que amplían los previstos en el artículo 43 LGT, que tienen como destinatarios a “determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa”. Supuestos que suponen materialmente la elevación de rango –a ley en este caso- de una técnica jurisprudencial, aplicable ahora generalizadamente –no caso a caso- como es el levantamiento del velo. O sea, su completa desnaturalización como técnica jurídica.

Pero es más, no solo es censurable esta previsión, sino que a ello deben añadirse otras observaciones también importantes. En primer lugar, el reconocimiento que hace la propia exposición de motivos del carácter penal de la medida, pues como dice textualmente “las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes”. Es decir, se tipifica como supuesto de responsabilidad lo que debería, quizá en su caso, configurarse como una sanción. Naturaleza que se corrobora al serles exigibles también las sanciones a estos sujetos. En segundo lugar, la propia imprecisión de los

términos de la Ley que utiliza expresiones que carecen de significado preciso en nuestro ordenamiento -control parcial efectivo; voluntad rectora común; creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta; unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial; etc.-. Y finalmente, la propia finalidad que se persigue con la medida que, como también confiesa la exposición de motivos, no es la efectividad o realidad del cobro de las deudas tributarias, sino la eliminación de dificultades – “modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro”, “tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa”-.

Desde esta perspectiva es difícilmente justificable la implantación, según dijimos, de una medida consistente en un legalmente generalizado levantamiento del velo de la personalidad jurídica.

Somos conscientes de los límites con que hemos abordado un tema de la envergadura que tiene el Proyecto de Ley que se ha presentado al Congreso, y de la omisión de muchas cuestiones absolutamente trascendentales –operaciones vinculadas, paraísos fiscales, etc.- pero estamos en un momento en el que el legislador debe cumplir con sus funciones de enmendar el texto y, junto a otras opiniones que ya se han recogido en las diferentes publicaciones de la AEDAF, queremos aportar nuestro enfoque, en el que postulamos calificar las medidas propuestas por su verdadera naturaleza y valorarlas jurídicamente desde las exigencias del principio de proporcionalidad. ■