



DOCUMENTO

■ **Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción. El Concepto de Fraude en el Anteproyecto de Ley de Prevención
2. Disposiciones relativas a paraísos fiscales y Areas de Nula Tributación.
3. Criterios de residencia
4. Tratamiento de las operaciones vinculadas en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude. Referencia a las sociedades de profesionales
5. Principales novedades relativas a las operaciones vinculadas en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude
6. Medidas relativas a los establecimientos permanentes
7. Medidas relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido. El nuevo supuesto de responsabilidad en los “fraudes en cadena”
8. Medidas en relación con los impuestos especiales
9. Modificaciones relativas a la Ley General Tributaria. La responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo
10. Modificación de las condiciones de aplicación de la audiencia previa en los procedimientos por delito fiscal
11. Aspectos relacionados con el uso del Número de Identificación Fiscal (NIF), referencia catastral y los medios de pago empleados. Reforzamiento del cierre registral
12. Modificación del art. 108 de la Ley de Mercado de Valores
13. Medidas para los empresarios en régimen de estimación objetiva

I. Introducción. El Concepto de Fraude en el Anteproyecto de Ley de Prevención.

El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, siguiendo las pautas tiene su antecedente inmediato en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, de 29 de noviembre de 2004, que incluía más de trescientas medidas destinadas a combatir el fraude en el ámbito tributario. La Exposición de Motivos decía “el fraude perjudica a la mayoría de los ciudadanos que deben pagar impuestos más elevados o percibir un menor nivel de servicios al disminuir los recursos disponibles, de modo que la prevención del fraude fiscal beneficia a todos. Por ello, este Plan de Prevención del Fraude Fiscal, producto de la reflexión interna de la Agencia Tributaria, se abre al conocimiento general para que toda la sociedad pueda realizar las sugerencias y aportaciones que estime oportunas”.

Como en su momento señaló en el correspondiente informe elaborado respecto al Plan de Prevención del Fraude, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) entendía que dicho plan cumpliría su papel, intentando identificar los principales problemas que dan lugar a la aparición del fraude en España, y señalando posibles mecanismos de respuesta, algunos de los cuales aparecen recogidos en el plan de prevención.

No vamos a recordar ahora las dudas que nos suscitaba la naturaleza jurídica del Plan de Prevención del Fraude. De hecho, la figura carecía de cobertura legal, pues el art. 116 de la Ley General Tributaria de 2003 hace referencia a la obligación de elaborar anualmente un Plan de Control, cuyas directrices generales serían objeto de publicación. El Plan de Prevención venía inspirando la redacción de esos Planes de Control; así ocurrió con el de 2005 y ocurre con el de 2006, aprobado por Resolución de 27 de enero de 2006, de la Dirección General de la AEAT. Ahora el Plan inspira un Anteproyecto de Ley, en el cual no todas las medidas están directamente auspiciadas por la finalidad de evitar el fraude (algunas disposiciones como las relativas a operaciones vinculadas no hacen más que recoger criterios de la OCDE) y donde existen reglas y disposiciones que constituyen auténticas “normas propagandas” que poco o nada aportan en orden a innovar el ordenamiento.

Pero si existe un reproche general que se puede hacer al Anteproyecto, es la escasa claridad conceptual en torno a la idea de fraude. Como también dijimos con ocasión de la aparición del Plan de Prevención, no es posible elaborar unas líneas de actuación pública sobre la prevención del fraude fiscal sin aclarar antes qué se entiende por tal. Frecuentemente se suele identificar “fraude” con “cantidad no pagada o pagada de menos a la Hacienda Pública”. Esta ausencia de una idea clara de lo que debe entenderse por fraude se deja traslucir también en el Anteproyecto de Ley de Prevención.

Conviene recordar que el término “*fraude*”, que se utiliza en la doctrina y legislación española, sobre todo por el apego a la literalidad del art. 24 de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, no se emplea en otros ordenamientos con ese significado de actuación del contribuyente tendente a impedir, a través de artificios o abusos formales, la realización del hecho imponible o el nacimiento de obligaciones tributarias sin incurrir en incumplimien-

to del deber de pagar el tributo. Por el contrario, en la acepción de “fraude” que se maneja en el Derecho comparado, late la idea de que fraude tributario, en sentido estricto, es igual a no pago ilegal de un tributo y de que el fraude puede realizarse por medio de una infracción. O lo que es lo mismo, el uso del término *fraude* se utiliza para referirse a lo que sería “fraude tributario” y no como equivalente a “fraude de ley” o “fraude a la ley”. Por el contrario, el Anteproyecto de Ley de prevención del fraude y su antecedente, el Plan de Prevención, cuando hablan de *fraude tributario*, se está refiriendo tanto al fraude entendido como elusión fiscal, esto es, evitación del pago del tributo o aminoración del importe a pagar utilizando estructuras abusivas o vulnerando, en el negocio realizado, las exigencias de la causa típica, como el fraude entendido como evasión, esto es, la pura y simple infracción de la norma a pagar una vez que se tiene obligación de ello, a través de comportamientos más o menos falsarios.

Como hemos dicho cuando nos referimos a este concepto que se desprendía del Plan de Prevención del Fraude, se trata de una definición fragmentaria, que no contempla ni intenta hacerlo, las necesarias diferencias entre la prohibición de defraudar y el derecho a ahorrar impuestos dentro de la legalidad. AEDAF es consciente de que, en ocasiones, esta diferenciación exigirse moverse en una tenue línea, pero precisamente por eso el Anteproyecto de Ley de Prevención debería haberlo intentado. AEDAF entiende que este Anteproyecto de Ley debería incluir dos cosas; señalar la legitimación del Estado para perseguir tanto la evasión como la elusión y distinguir este fraude de los comportamientos lícitos de planificación fiscal o, más técnicamente, economía de opción.

En relación con la primera cuestión, conviene recordar que la legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal y su reconocimiento como expresión de un interés público es algo incuestionable y a la que, ya en parte, nos hemos referido tratando la legitimación de la lucha contra la defraudación. La lucha contra la elusión y el fraude fiscal sólo puede tener su justificación constitucional en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en la igualdad y generalidad (art. 31, 1 CE). Y en concreto, será la expresión de la generalidad tributaria la que justifica la adopción de potestades que permitan atacar la elusión. Así lo ha venido poniendo de manifiesto el TC en diversas sentencias. Al margen de algunos pronunciamientos iniciales, no claramente tajantes al respecto –así, la sentencia 214/1994, de 14 de julio (FJ 5º) –, nos encontramos, por ejemplo, con la sentencia 50/1995, de 23 de febrero, para la cual “la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático...” (FJ 6º). En la sentencia 164/1995, de 13 de noviembre se proclama que “...las relaciones tributarias son, por naturaleza, masivas, lo que posibilita que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública”. Para añadir, en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, que cualquier alteración en el régimen del tribu-

to “repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes” (FJ 9º). Más recientemente, en la sentencia 46/2000, de 17 de febrero, el TC reconoce de manera expresa la “necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos...” (FJ 6º).

La razón última de estas justificaciones de la lucha contra la elusión fiscal radica, como se ve, no sólo en las exigencias de capacidad económica que imponen que contribuyan *todos* los que pongan de manifiesto capacidad contributiva. También en la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, en tanto interés público y sobre la base de la contribución de “todos” al sostenimiento de los gastos públicos con criterios de solidaridad.

Lo que justificaría la lucha contra el fraude sería, por tanto, la argumentación resumida en la idea de que “lo que unos no paguen tendrán que pagarlo otros”. Esto es, existiría una exigencia de tutela del volumen de recursos necesarios para hacer frente al gasto público sería lo que explicaría expresiones como las contenidas en este FJ Tercero de la Sentencia del TC 76/990, según la cual “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros”. Pero esta idea, aparentemente elemental, encierra una falacia. Y es que configura como objeto de tutela por parte de los poderes públicos lo que podríamos llamar un “volumen teórico de recaudación”, a repartir entre todos los ciudadanos, que se deduciría de la *potencialidad recaudatoria del sistema tributario*. Idea que la Administración fiscal española suele manejar con asiduidad – el Preámbulo de la Res. 2/2002 de 22 de enero, de la Dirección General de la AEAT, que contiene las directrices del Plan General de Control Tributario, señala que “la disminución del fraude reporta indudables beneficios a la sociedad, ya que con la generalización del pago de los impuestos se consigue reducir la carga fiscal que debe soportar cada ciudadano” - . Son argumentos que, al fin y a la postre, encuentran amparo en la propia idea de “reparto de la carga tributaria”.

Pero es evidente que, en el orden tributario, no existe un volumen teórico de recaudación y una regla general de *obligatoriedad* que afecte a *todos* los ciudadanos, sino que el conjunto de potenciales obligaciones tributarias responden a concretas y singulares decisiones del legislador, vinculadas a hechos, actos o negocios de los particulares. Y aunque la función del principio de capacidad económica sea la de “buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre” – sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º -, ningún acto o negocio es *por naturaleza*, generador del tributo, al margen de la decisión del legislador de tipificarlo. Aunque parezca una obviedad recordarlo, en el Derecho Tributario, el número de obligaciones tributarias depende del número de hechos imposables que se realicen.

Por tanto, la legitimación para perseguir el fraude no justifica un poder en manos de la Administración para intentar realizar la potencialidad recaudatoria del sistema incluso en aquellos casos en que el contribuyente no haya realizado el hecho imponible, que es lo único que legitima el nacimiento de la obligación tributaria y el surgimiento del derecho de crédito de la Administración. Las obligaciones tributarias son las que son y los ingresos derivados de ellas son también los que son, y dependerán del volumen de actividad eco-

nómica de los particulares, expresado en la realización de los distintos hechos impositivos tipificados en las leyes.

Y ello es importante, con relación a la segunda cuestión que la AEDAF quiere destacar y que hemos apuntado; la conveniencia de que el Anteproyecto de Ley distinga el fraude entendido como evasión y elusión fiscal de la lícita economía de opción y del legítimo derecho de los contribuyentes a ahorrar impuestos dentro de los límites de la ley.

La posibilidad que tiene el contribuyente de acudir a la planificación fiscal, esto es, de optar dentro de la legalidad por las fórmulas fiscales más beneficiosas parece una obviedad. Pero es una obviedad que se debe recordar. Con carácter general, la “planificación fiscal” se identifica con sus consecuencias; “búsqueda de ventajas fiscales” o “ahorro fiscal”, dentro de las estrategias generales de optimización económica de los particulares y de las empresas. Es este el sentido que se le da en la legislación y en la doctrina de nuestro entrono. En nuestro ordenamiento jurídico la planificación fiscal lícita tiene apoyo, en última instancia, en los artículos 10 y 38 de la Constitución que garantizarían la libertad personal y de contratación, y en lo referente a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario. Lo que vendría a significar que los ciudadanos que se mueven en un mercado libre deciden si realizan o no un determinado hecho imponible. Y que, al amparo de la libertad de contratación, es perfectamente posible adoptar una u otra forma negocial, sin que deba ser óbice la presencia de un ánimo de ahorro fiscal.

Valga como muestra que el TS ha calificado como economía de opción, en su sentencia de 30 de marzo de 1999, la libertad que tienen los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial, resultando indiferente que con ello obtengan una ventaja fiscal por el hecho de que la Ley de Haciendas Locales declare exentas en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos las adjudicaciones de bienes gananciales. También reconoce el derecho a acudir a economías de opción la AN, en su sentencia de 3 de octubre de 1997, donde se habla de “legitimidad constitucional de la economía de opción”.

La planificación fiscal consistirá en el plano de lo jurídico, la mayoría de las veces, en la evitación de un hecho imponible, para realizar otro o para no realizar ninguno. Si la realización de un concreto hecho imponible se evita, sencillamente no surge la obligación tributaria sin que nadie, en el conjunto de la colectividad, deba responder por ello. Como dijo en su día el Informe de 2001 de la Comisión para la Reforma de la LGT, “ninguna ley impide al contribuyente elegir un hecho imponible en lugar de otro ni le manda realizar un hecho imponible determinado”. Por eso, cuando el TC acuña su frase “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros”, se refiere, precisamente, a que no se pague cuando se deba pagar, esto es, cuando se incumpla la obligación tributaria, pero no puede referirse a los casos en que a través de algún modo de elusión se evita el nacimiento de la obligación tributaria. Por tanto, la máxima de que el fraude se debe perseguir porque lo que unos no paguen tendrán que pagarlo los demás debe matizarse en el sentido de que la misma sólo es válida en aquellas cir-

cunstancias en las que lo no pagado no se ha satisfecho existiendo obligación objetiva de hacerlo. No es fraude la unilateral caracterización por la Administración Tributaria de un comportamiento de planificación fiscal como un acto de elusión. No es fraude lo que la Hacienda Pública dice que es fraude, antes de que se pronuncien los Tribunales. Y el fraude no puede tratarse desconociendo el derecho a la planificación fiscal.

En este defecto incurría el Plan de Prevención y el mismo se deja sentir ahora en el Anteproyecto.

2. Disposiciones relativas a paraísos fiscales y Áreas de Nula Tributación.

La inclusión en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude de un apartado referido a la lucha contra el fraude a través de paraísos fiscales y de Estados de Baja Tributación destaca, la importancia que se da en la actuación contra la elusión a los aspectos internacionales. Si el Anteproyecto está resaltando la importancia de los aspectos internacionales la previsión de afrontar el problema de la utilización de paraísos fiscales tiene, como otras muchas medidas, su antecedente inmediato en el Plan de Prevención del Fraude. Pero, como ya manifestó AEDAF con relación a estas previsiones, la problemática de los paraísos fiscales adquiere unas dimensiones que la hacen impropia para ser tratada en un Plan de Prevención del Fraude. Casi podríamos decir que difícilmente se puede reprochar a los contribuyentes el recurso a estos paraísos cuando su existencia sigue siendo tolerada a nivel internacional. Tal es la indefinición en torno a este tema que el Plan de Prevención “rizaba el rizo” al decir que a través de estos paraísos se lleva a cabo la “planificación fiscal abusiva internacional más sofisticada”, como si se pudiera hablar de planificación fiscal abusiva, ya que si es abusiva ya no es planificación fiscal sino elusión.

Respecto al hecho de que el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude contenga disposiciones orientadas a impedir el uso abusivo de paraísos fiscales, cabe afirmar que la política antiparaíso es difícilmente abordable al margen de las disposiciones de la OCDE y que la OCDE viene enfrentándose a la realidad de los paraísos fiscales. Así su documento *Harmful Tax Competition*, 1998 calificaba como paraísos a ciertos Estados de fiscalidad reducida. Y a partir del Informe *Project in Harmful Tax Practices*, Progress Report 2001, se define una clara política de lucha contra estos territorios a partir de su consideración como “jurisdicciones no cooperativas”.

En este marco un Anteproyecto de Ley de Prevención del fraude poco puede aportar y poco aporta, salvo alguna sugerencia sobre nuevas medidas internas anti-fraude; “estudiar la posibilidad de establecer presunciones de residencia fiscal en España cuando concurren activos dominantes en nuestro país” o “analizar la posibilidad de establecer tipos impositivos agravados para las rentas obtenidas en paraísos fiscales”. Medidas que, en cualquier caso, deben tener cuidado de no incurrir en supuestos de discriminación que han sido puestos de manifiesto recientemente por la jurisprudencia del TJCE, y que afectan al gravamen “desproporcionado” del no residente cuando resida en otro Estado de la Unión

Europea; basta recordar lo señalado por la sentencia *Gerritse* del TJCE de 12 de junio de 2003 (As. C-234/01) o la más reciente *Hughes de Lasteyrie du Saillant* de 11 de marzo de 2004 (As. C-9/02) en relación con los *exit-tax*. En concreto, de esta última resolución se desprende que las presunciones automáticas de evasión producen efectos que van mucho más allá de lo necesario para luchar contra el fraude o la evasión fiscal. Una política anti-fraude para afrontar esta cuestión pasa por definir acuerdos internacionales, recurriendo al modelo de la OCDE *Agreement on exchange of information Tax Matters* de 18 de abril de 2002 y en Europa por explotar las posibilidades de la Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de intercambio de información, teniendo en cuenta la interpretación amplia de estas potencialidades según la sentencia *Halliburton Services* de 1994.

Por mucho que los Estados se empeñen en su legislación interna, son las grandes organizaciones internacionales las responsables de la lucha contra los paraísos fiscales en la línea de los acuerdos que la Unión Europea está suscribiendo como paso previo a la plena aplicación de la Directiva 2003/48/CEE. Los Estados, en virtud de la definición de paraíso y Área de Baja Tributación formulada en el plano internacional y supranacional, podrán adoptar medidas internas antiparaíso, que, de hecho, ya existen en nuestra legislación interna. Así, medidas como el mantenimiento de la residencia de personas físicas (art. 9, 3 de la Ley del TRLIRPF), la valoración especial de las operaciones (art. 17, 2 TRLIS), la no aplicación de la exención en las relaciones matriz-filial, no deducibilidad de gastos, transparencia fiscal internacional etc. En esta línea, el Anteproyecto parece querer ampliar estas medidas al incluir una serie de disposiciones relativas a paraísos fiscales o *tax haven*, conocidos en el argot de la OCDE como Áreas de Baja Tributación, así como a lo relativo a intercambio de información, para lo cual hay que tener en cuenta que la normativa interna que posibilita el intercambio de información sólo debe empelarse, allí donde los convenios de doble imposición o la normativa comunitaria no permitan o contemplen la transmisión de datos de que se trate.

El Anteproyecto de Ley de Prevención del fraude efectúa, en principio, referencias a los *territorios de baja o nula tributación* y a paraísos fiscales, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera. Con lo cual, la ley, aunque sea a través de una Disposición Adicional, lleva a cabo una definición propia, tanto de paraísos fiscales como, de lo que llama, *territorio de nula tributación*.

En cuanto a los paraísos fiscales, la Disposición Adicional Primera dispone que serán paraísos los Estados que se determinen reglamentariamente, manteniendo el sistema de *lista negra* del RD 1080/1991, modificada por el RD 116/2003, de 31 de enero. Pero, en la línea de lo que dispone la OCDE, el Anteproyecto se refiere a que dejarán de ser paraísos los países o territorios que se comprometan al intercambio de información. Recordemos que la OCDE viene identificando *paraíso fiscal* con *jurisdicción no cooperante* (*uncooperative tax havens*) instando a retirar el calificativo de paraíso fiscal a los Estados que decidan cooperar mediante la adopción de *commitments* o acuerdos de intercambio de información. Por ello la OCDE ha identificado 35 territorios y ha calificado como no cooperantes a Andorra, Liechtenstein, Liberia, Mónaco e Islas Marshall. La Disposición Adicional Primera

identifica *paraíso fiscal* con aquellos países o territorios que no tengan con España un Convenio para evitar la Doble Imposición internacional con cláusula de intercambio de información o “un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejen de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen”.

Parece acertado hacer depender el concepto de paraíso de la ausencia de intercambio de información, que es el principal parámetro que utiliza la OCDE desde su informe de 1998, y por tanto, condicionar el carácter de paraíso a un requisito sustantivo, y no limitarse a un sistema cerrado de *lista negra*. Sin embargo, cuando, de acuerdo con los postulados de la OCDE, se adopta un criterio sustantivo como es la existencia de un efectivo intercambio de información, lo determinante va a ser saber qué se entiende por tal intercambio de información y cuál es el nivel mínimo necesario para entender que la información que se intercambia es suficiente.

Acertadamente, el Anteproyecto de Ley asume que ese nivel mínimo se ve satisfecho con la existencia de un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información. Se formula la salvedad de que el Convenio (y ello será importante en los que España negocie a partir de este momento) pueda disponer expresamente que el nivel de intercambio de información es insuficiente a estos efectos. Se trata de un inciso que no es acertado. Es cierto que la cláusula de intercambio aquí prevista responderá a la redacción del art. 26 del Modelo OCDE, basado en el principio de asistencia técnica, y que en muchos convenios de doble imposición firmados por España no incluyen referencia al recurso a la misma con la finalidad de lucha contra el fraude (Convenio España-Argentina de 21 de julio de 1992). El art. 26 del Modelo OCDE, que se reproduce en la mayoría de los Convenios suscritos por España, sólo permite el intercambio previo requerimiento, no el intercambio automático, y además constriñe a utilizar la información sólo para la finalidad previamente establecida. Pero también creemos que, dado que la cláusula de intercambio forma parte del Modelo de Convenio más utilizado en el ámbito internacional, debe entenderse que cumple con el estándar mínimo de intercambio de información, sin necesidad de cláusulas adicionales incluidas en el concreto Convenio.

Además, la Disposición Adicional Primera hace referencia a que se excluirá la condición de paraíso fiscal cuando entre España y el Estado en cuestión exista un “acuerdo de intercambio de información”, y ello siempre que dicho acuerdo establezca que el nivel de intercambio es suficiente a efectos de esta disposición. Parece razonable que el Anteproyecto de Ley opte por fijar un “estándar mínimo de información”, pero también podría hacer referencia a que dicho estándar lo cumple, para los países miembros de la Unión Europea, la Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de intercambio de información, reformada por la Directiva 2003/93/CE, que obliga a todos los Estados de la Unión Europea. Esta Directiva ha sido interpretada en términos amplios por la sentencia del TJCE, *Halliburton Services* de 1994: según la cual esta Directiva “...permite a los Estados obtener cuantas informaciones precisen para que éstos puedan realizar una correcta liquidación de los impuestos a los que se refiere la norma comunitaria”. Por tanto, los Estados miembros de

la Unión Europea deberían quedar excluidos de la condición de paraísos, en la medida en que les afecte la aplicación de esta Directiva. Se propone por tanto, que se haga especial referencia a que la Directiva cumple el estándar mínimo de información. Especialmente importante es esta cuestión respecto a Estados tradicionalmente catalogados como paraísos, como Malta y Chipre. Llama la atención, por otro lado, la ausencia de referencias también al Convenio multilateral del Consejo de Europa/OCDE de 1988.

Además, el Anteproyecto define las que llama “áreas de nula de tributación”. En el marco de la OCDE, con el Informe de 1998, y el Informe *Towards Global Tax Cooperation* de 2000 y el Informe de Progreso 2001, se habla de áreas de baja tributación, equivalente a lo que entendemos por paraísos fiscales y de *regímenes preferenciales*, no siendo relevante para estas últimas la ausencia de información. El Anteproyecto define el concepto de “área de nula tributación”, sin cobertura en los informes de la OCDE, sobre *Harmful Tax Competition*. En concreto, el Anteproyecto define estas “áreas de nula tributación” como aquellas en las que existe nula tributación, y esta nula tributación, a su vez, equivale a la ausencia, en el país o territorio de que se trate, de “un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades, o al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes”.

Lo más provechoso de este precepto 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 participaciones de entidades no residentes. La aplicación de esta exención está condicionada a que la entidad participada no resida en un paraíso fiscal, ligándose a esa exigencia que dicha entidad participada haya sido gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa. De manera que, la existencia de ese impuesto análogo conjura la calificación como paraíso fiscal. Y a partir de la entrada en vigor de la Ley 62/2003, para períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2004 se considera cumplido el requisito del gravamen en el extranjero sin que quepa prueba en contrario, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga un convenio de Doble Imposición que contenga cláusula de intercambio de información. De manera que se vincula la existencia de un impuesto “de naturaleza idéntica o análoga” a la ausencia de un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información; la existencia de este medio de intercambio de información obliga a la Administración, en caso de discrepancia con la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, a probar que el impuesto a que está sujeta la filial en el extranjero no tiene naturaleza idéntica o análoga. Si la existencia de mecanismos de información presupone la existencia de impuesto análogo porque disipa la duda acerca de la existencia de un paraíso o de un área de baja tributación, no tiene sentido introducir el concepto de “área de nula tributación”, para, a continuación, vincularlo a la existencia de un impuesto análogo.

En cualquier caso, sí resulta 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”. El Anteproyecto de Prevención del Fraude emplea el 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.

2.1. Referencia a la “fase estatal” del procedimiento amistoso del art. 25 del MOCDE.

El Anteproyecto se incorpora una Disposición Adicional Única al Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, que hace referencia a la aplicación de los procedimientos amistosos previstos en los convenios de doble imposición, especialmente el art. 25 del Modelo OCDE, para resolver los conflictos de interpretación.

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 que se está produciendo una aplicación de la normativa interna contraria al Convenio. Dicha iniciativa, según los Comentarios al Modelo OCDE, no depende de que exista un acto administrativo notificado legalmente, sino que basta la probabilidad que los actos de un Estado den lugar a una aplicación contraria al Convenio. En contra del criterio de la AN de sentencia de 14 de junio de 1999, el TS en sentencia de 15 de abril de 2003, admite que una carta de la AEAT informando de la tributación de plusvalías es suficiente para que se pueda instar la fase nacional del procedimiento amistoso. Con relación a esta cuestión, se vienen planteando problemas que la Disposición Adicional no resuelve adecuadamente: si existe un derecho a la iniciación del contribuyente y 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.

Por el contrario, la Disposición Adicional Única, con una generosa remisión reglamentaria, se hace referencia a estos acuerdos, excluyendo su impugnación, lo cual no merece una valoración positiva, en tanto el art. 25, l 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.

Por otro lado, la Disposición Adicional Única determina la limitación de la aplicación del acuerdo al período en que el mismo adquiera firmeza, pero no resuelve una cuestión fundamental de acuerdo con el contenido del art. 25,2 *in fine* del Modelo OCDE, según el cual “el acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados 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 Anteproyecto 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 Anteproyecto 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.

3. Criterios de residencia.

Entre las medidas orientadas a hacer frente al fenómeno de los paraísos fiscales y a la categoría de territorios de nula tributación que acuña el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, se implementa un nuevo criterio de determinación de la residencia en España, orientado principalmente a sujetar a las entidades *radicadas* (sic) en estos territorios al criterio de renta mundial, y consiguientemente, a la aplicación de todos los Convenios de Doble Imposición suscritos por España, puesto que la sujeción a renta mundial determina la residencia y la consiguiente aplicación de los Convenios, a la luz del art. 4 del Modelo OCDE. También, según este artículo, la “sede de la dirección” es un criterio para determinar la residencia de las personas jurídicas y la cuestión es cómo se define este concepto. En efecto, los Estados pueden definir la *sede de la dirección efectiva* atendiendo a diversos criterios. Así, por ejemplo, la configuración de la sede de la dirección efectiva no puede ser ajena a los nuevos puntos de conexión a partir de la globalización(revisión MODELO OCDE 2000), siendo relevantes, por ejemplo, los cambios frecuentes de lugar de localización llevan a adoptar nuevas formas de determinación de la dirección efectiva, como el *day by day management* o el criterio de la “dirección estratégica” - *key management*-. La sede de la dirección efectiva, a partir de los *tie breaker rules* del art. 4,2 del Modelo OCDE,

es la **dirección real de la sociedad, a través de su gestión y administración o del poder de decisión**. No se limita a la *gestión ejecutiva* ni viene ligada a la residencia de los gestores. De esta manera, la sede de la dirección efectiva puede definirse como el lugar donde se adoptan acuerdos de decisión o el lugar del domicilio de la principal explotación y hacer esta definición en clave de medida antiparaíso, con la finalidad de atraer a la jurisdicción española a las sociedades constituidas en los mismos.

Sin embargo, la disposición contenida en el artículo primero del Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude adolece de un defecto de construcción jurídica. En efecto, se utiliza la técnica de la presunción que consiste en crear una verdad formal a través de la ley, con el fin de relevar a la Administración de la prueba en el ámbito de gestión de los tributos. Dos son, por tanto, los rasgos característicos de las presunciones legales en materia tributaria; las mismas consisten en la fijación de una verdad formal, a partir de un hecho conocido, y, esa fijación se orienta a relevar de la prueba a la Administración tributaria. La presunción prevista en el Anteproyecto hace referencia a un concepto jurídico como es la residencia, y los conceptos jurídicos, en cuanto creaciones normativas, no son objeto de prueba. No se presume la residencia, sino los hechos constitutivos de la misma. Decir que se utiliza una presunción legal de la residencia no es más que una redefinición legal del concepto de residencia sobre la base de un ensanchamiento de la idea de “residencia efectiva”, basada aquí en que “los activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español o cuando su actividad principal se ejercite en el mismo”. El recurso al mecanismo de la presunción, permite hacer referencia a la posibilidad de prueba en contra por parte del contribuyente. Se podrá acreditar “que la dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas de la simple gestión de valores u otros activos”.

Tampoco la redacción es satisfactoria. Se recupera la referencia a “motivos económicos válidos”, con toda la carga de problemática que viene suscitando este término con relación a su aplicación en el art. 96,2 del TR de la Ley del IS. Si nos basamos en la archiconocida referencia efectuada por la sentencia *Leur-Bloem* de 17 de julio de 1997 (As. C-28/95), al concepto de “motivo económico”, queda claro que el concepto de “motivos económicos válidos” es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja fiscal. Pero eso no significa que la mera presencia en un territorio de “nula tributación” (concepto cuya introducción hemos criticado) de la actividad sirva para excluir la idea de que existe un motivo económico válido. Supuestos como el planteado por el Anteproyecto de Prevención del Fraude tributario son una buena ocasión para interpretar el concepto de “motivo económico válido” como debe interpretarse: la búsqueda de una ventaja fiscal a través de la implantación en un Estado de baja tributación no es motivo válido, pero sí se admite la prueba de que, a pesar del aprovechamiento de la ventaja comparativa del Estado de referencia, se está realizando una verdadera actividad empresarial y no una gestión de valores o activos.

Convendría que la ley aclarase, sin embargo, cuándo se entiende que se desarrolla una actividad empresarial y qué se entiende por gestión de valores o activos. Que se aclarase,

especialmente, cuándo se trata de activos inmobiliarios pues no siempre está claro lo que es gestionar un inmueble y lo que es explotarlo económicamente. No parece imaginable que se vayan a aplicar aquí los mismos criterios previstos en el art. 25,2 del TR de la Ley del IRPF. Convendría una mayor precisión al respecto.

Por otro lado, y respecto a los paraísos fiscales, en primer lugar, se refuerzan las medidas para el nombramiento de representante, pues se modifica el art. 10 del TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes para entender que si los residentes en estas jurisdicciones incumplen su obligación de nombramiento de representante, se considerará como tal “al depositario o gestor de los bienes y derechos de los contribuyentes”. Este sujeto puede no tener ninguna relación con un residente en un paraíso fiscal o con una sociedad base localizada en el mismo, y puede ni siquiera conocer la condición de residente en una jurisdicción favorable. Pero además se suprime, lo cual resulta reprochable, la necesidad existente hasta ahora de acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, con la excusa de la dificultad para notificar previamente al residente en el paraíso fiscal. Además, se incrementa la sanción si el que incumple la obligación de nombrar representante cuando el incumplidor resida en un territorio situado en una jurisdicción favorable, lo que es difícilmente justificable en la medida en que implanta una especie de *derecho sancionador* de autor.

4. Tratamiento de las operaciones vinculadas en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude. Referencia a las sociedades de profesionales.

El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude aborda también una modificación importante de las “operaciones vinculadas”. Se trata de una regulación que introduce muchos aspectos procedentes de las reglas internacionales en materia de precios de transferencia y, en especial, de la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE de 1995. Según este criterio, operaciones vinculadas son aquellas que generan precios de transferencia, que son las remuneraciones por bienes y servicios fijadas en transacciones entre empresas vinculadas. La finalidad de los precios de transferencia es hacer frente a la erosión de bases impositivas que en principio deberían atribuirse a una determinada jurisdicción, mediante el traslado de rentas hacia territorios donde la carga tributaria resulta ser más atractiva. Por lo tanto, las operaciones vinculadas tienen una relación directa con los precios de transferencia, pero su único ámbito no es el principio *arm's length*, fijado en el art. 9 del Modelo de Convenio OCDE y los fenómenos de erosión de bases o *fiscal degradation*. El concepto de operaciones vinculadas abarca infinidad de problemas puramente domésticos; si bien es cierto que, incluso en el ámbito exclusivamente interno, a través de las operaciones vinculadas se afronta el traslado de pérdidas a otras sociedades, no lo es, como dijimos, que las operaciones vinculadas tengan una dimensión exclusivamente internacional y que sólo se puedan explicar a partir de la mismas. Las operaciones vinculadas resuelven cuestiones como la valoración de los servicios prestados por los socios a las sociedades, especialmente importante con relación a las sociedades de profesionales.

Respecto a éstas, la AEDAF se pronunció también en su momento en contra de la pretendida aprobación de la enmienda 253 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado, al entonces artículo 42,2 de la Ley 40/1988, de 9 de diciembre. Este artículo corresponde al art. 45,2 del actual TR de la Ley del IRPF. Tal enmienda pretendía introducir un segundo párrafo en el artículo 42 de la vigente Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, según el cual “en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 del TR de la LIS cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades”. El párrafo que se quería introducir decía “las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales se entenderán realizadas, en todo caso, por su valor normal de mercado, cuando el importe de las contraprestaciones obtenidas por la sociedad en el ejercicio de las actividades profesionales no exceda en más de un 25 por 100 de la contraprestación acordada con la persona física”.

Se trataba, como expusimos, de un *enjuage* propiciado por los miedos de la Administración ante la supresión de la transparencia fiscal de profesionales. Pero como dijimos en su momento, era una enmienda que carecía de sentido. El presupuesto para aplicar esta valoración a precios de mercado era confuso y podía llevar a resultados ilógicos: “cuando el importe de las contraprestaciones obtenidas por la sociedad en el ejercicio de las actividades profesionales no exceda en más de un 25 % de la contraprestación acordada con la persona física”. Se hacía también referencia a contraprestaciones “económicas”, abonadas por terceros y sólo por actividades profesionales, sin puntualizar si se debía incluir el importe de lo satisfecho al personal no profesional que realizase su actividad en la sociedad, por ejemplo, secretarías o personal de limpieza y sin especificar si entre esas actividades profesionales se computaban sólo las relacionadas con el objeto de la sociedad o cualquiera que se realice por profesionales vinculados a la sociedad. Y concluíamos “la mayor crítica que merece la enmienda es que reintroduce una medida antielusoria - bajo el formato de una “cláusula especial”- estableciendo unas consecuencias que hubiesen tenido sentido como matización del contenido del régimen de la transparencia fiscal de profesionales cuando éste estaba vigente, pero que no lo tiene en absoluto suprimida la transparencia fiscal”.

Finalmente, esta enmienda no prosperó, y, en su lugar, el artículo 45,2 del vigente TR de la Ley del IRPF dice “en todo caso se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades”. Esta misma redacción se adoptó por

parte del art. 16,7 del TR de la Ley del IS. De esta manera, se introducía una regla general de determinación del valor de mercado que venía a otorgar cierta seguridad a las sociedades de profesionales, tras la supresión del régimen de transparencia fiscal.

Pues bien; la gran novedad del Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude respecto a las sociedades de profesionales es la supresión de dicho apartado 7 del artículo 16, a lo que se une la correlativa desaparición del art. 45. 2 del TR de la Ley del IRPF, en el Anteproyecto de reforma de la misma. Ello supone, lisa y llanamente, la supresión de una regla razonable que permitía eximir de discusiones complejas sobre el verdadero valor de mercado de los servicios prestados por personas físicas a las sociedades de profesionales. Y puede significar un camino abierto hacia la arbitrariedad en la determinación del valor de las prestaciones satisfechas por las sociedades a los socios profesionales que realizan actividades laborales o económicas para las mismas. Incluso puede conllevar el *herir de muerte* a las sociedades de profesionales si la Administración llegase a entender que dicho valor va a ser siempre equivalente al que la sociedad presta a sus clientes por sus servicios. Se obstaculizaría la viabilidad fiscal de este tipo de sociedades, precisamente cuando más se habla de regular legalmente el régimen de sociedades de profesionales. Se dificultaría el reparto de beneficios a los socios profesionales, ya que la supresión de la deducción por doble imposición en el Anteproyecto de Reforma del IRPF lo haría demasiado gravoso y, por otro lado, también se dificultaría la transferencia de fondos de la sociedad al socio profesional a través de retribuciones laborales o de actividades económicas. Debemos manifestarnos, pues, en contra de la supresión del apartado 7 del art. 16 del vigente TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

5. Principales novedades relativas a las operaciones vinculadas en el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude.

Antes de entrar en las novedades introducidas por el Anteproyecto de Ley, conviene recordar que la AEDAF ya se pronunció sobre operaciones vinculadas, en un informe de marzo de 2002, donde criticábamos aspectos de la normativa entonces vigente como la insuficiencia legal de medios de valoración o cuestiones relacionadas con el procedimiento, como la necesidad de revisar la operación vinculada cuando la deuda tributaria del otro “participante” en la misma se encontrase prescrita o las cuestiones de competencia a la hora de proceder a realizar el ajuste bilateral.

Pues bien, el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude introduce algunas novedades muy importantes respecto al régimen de las operaciones vinculadas. Podemos decir que la regla general que inspira esta regulación es la de considerar, que las operaciones vinculadas se encuentran condicionadas por el régimen del art. 9 del Modelo OCDE, en la medida en que se apliquen respecto a sujetos de Estados con los que exista Convenio. Que este artículo resultaría aplicable exclusivamente a “empresas” de alguno de los Estados contratantes, y que se trata de una norma de habilitación, por lo que no puede entenderse que la normativa interna no se ve limitada por exigencia alguna derivada del Convenio, al menos en las rentas empresariales. Y es una norma de habilitación que, a diferencia de

la mayoría de las que se contienen en un Convenio de Doble Imposición, no incluye disposiciones de distribución o delimitación de la competencia tributaria sino a una habilitación a los Estados miembros para modificar el resultado contable de las empresas. Es una norma de asignación y reconocimiento de determinadas facultades, que permite, con las limitaciones que en él aparecen, a las autoridades de los Estados contratantes, realizar los preceptivos ajustes. En suma; existente un Convenio de Doble Imposición, éste reconoce o habilita para la práctica de ajustes en la medida en que en la legislación interna del Estado contratante se encuentre la base legal o normativa para la realización de dicho ajuste. El reconocimiento de dichas facultades debe encontrarse en la normativa interna y por eso la normativa interna debe adecuarse a las mismas, aunque los Estados pueden utilizar cualquier mecanismo legal o procedimental para efectuar el ajuste. No obstante, es necesario un punto de adecuado equilibrio. Las disposiciones de la OCDE son normas habilitadoras en materia de precios de transferencia y operaciones vinculadas cuando nos encontremos ante operaciones con no residentes. Pero no cabe olvidar que el fenómeno de operaciones vinculadas se aplica en circunstancias puramente internas que no pueden ser tratadas exclusivamente desde la perspectiva del Derecho Internacional Tributario. Y en la regulación que introduce el Anteproyecto se percibe un sesgo exclusivamente internacionalista, que a veces provoca efectos distorsionados.

Las novedades relativas a operaciones vinculadas nos merecen la siguiente valoración.

5.1. Configuración como una norma de valoración

En primer lugar, las operaciones vinculadas, hasta ahora, daban lugar a una potestad asignada por la ley a la Administración, permitiendo a ésta sustituir el valor contable de la operación por su valor normal de mercado, siempre que la operación, en su conjunto, supusiera una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de ese valor de mercado. Es decir, se asignaba a la Administración la posibilidad de sustituir el valor contable de la operación por su valor normal de mercado.

Sin embargo, la nueva redacción de las disposiciones pasa a configurar lo concerniente a operaciones vinculadas como una verdadera norma de valoración, de aplicación obligatoria. Así, la nueva redacción dice "las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado". Eso significa que los particulares deberán valorar a precios de mercado, lo que supone que este artículo 16 del TR de la Ley del IS se configura de manera semejante al art. 15 del mismo texto legal, que establece la valoración para las sociedades, normalmente a precios de mercado, de ciertos bienes y servicios. Según lo que dispone el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, la Administración corregirá las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado. Debería aclararse, sin embargo, que ello no va a determinar nunca la imposición de sanciones, posibilidad que quedaría abierta con la redacción actual. De manera semejante, se prevé la condición de norma de valoración obligatoria a la valoración de operaciones efectuadas con

personas o entidades, vinculadas o no vinculadas, residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, aunque en este caso se mantiene la exigencia de que la Administración acredite que la práctica de esta valoración “no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación”.

5.2. ¿Hacia la eliminación del ajuste bilateral?

Lo más grave, del nuevo régimen de operaciones vinculadas a juicio de la AEDAF, es que se plantea además una posibilidad de que en el futuro pueda cuestionarse el ajuste bilateral, actualmente reconocido. Hay que recordar que el mayor embate contra el ajuste bilateral se viene formulando en los supuestos de relación socio-sociedad, pero en estos casos, el mayor gravamen del socio preceptor que tenga una participación de, al menos un cinco por ciento, se conjuga con la posibilidad de aplicar, de acuerdo con el art. 30, 2 del TR del IS, de la deducción del 100 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios. Pero en los demás casos, el no practicar el ajuste bilateral, y, más en concreto, la no deducibilidad del mayor gasto en la entidad pagadora del ingreso cuyo valor se incrementa por la Administración, supone un frontal atentado al principio de capacidad contributiva (art. 31, 1 de la constitución). Y ello, porque se estaría gravando una renta ficticia y la capacidad económica objeto de gravamen ha de ser real (sentencia 37/1987, de 26 de marzo).

A AEDAF le surgen dudas sobre un posible intento de eliminar el ajuste bilateral, a partir de la supresión de la referencia actualmente contenida en el art. 16, 1 *in fine* del TR de la Ley del IS, según la cual “la valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado”. A lo que hay que unir la necesidad de poner estas reglas en relación con lo dispuesto en el apartado 8 del nuevo art. 16 del TR de la Ley del IS, según el cual “en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia”. Es verdad que este precepto no excluye expresamente la obligación de la Administración de practicar ajustes bilaterales pero esta disposición, junto con la exclusión de una prohibición expresa de que la valoración administrativa no determine la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación, conduce a entender que se está pretendiendo que no se apliquen necesariamente criterios de “suma cero” que obliguen, siempre y en todo caso, a la práctica del “doble ajuste”. Y el no prever esto puede suponer abrir la espita a ajustes sistemáticos “en un solo lado” de la operación.

Y no queda conjurado este peligro por la referencia que confirma que la nueva regulación de las operaciones vinculadas se define como una verdadera norma de valoración; así se dice que “la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas”. Se trata de un precepto que no añade mucho, puesto que, por un lado su contenido se desprende de la Ley General Tributaria de 2003, que en su artículo 134,3 señala expresamente que el valor comprobado debe surtir efecto frente a otros obligados tributarios. Por otro, porque es una consecuencia de las reglas contempladas en el artículo 18 del TR de la Ley del IS relativas a los efectos de sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.

5.3 Los nuevos criterios de valoración.

La segunda novedad, en el régimen de los precios de transferencia, se refiere a los criterios de valoración de las operaciones vinculadas. La doctrina venía denunciando como insuficientes los métodos de valoración recogidos en el art. 16 del TR de la LIS, basados fundamentalmente en el “precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares” y recogidos en una lista cerrada. El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude viene a recoger los métodos de valoración propuestos por la OCDE, en su Informe de julio de 1995, que actualiza la Guía sobre Precios de Transferencia. Las directrices de la OCDE reconocen como ajustados al principio de independencia *at arm's length* los métodos denominados tradicionales, que determinan el importe del precio de transferencia basándose únicamente en la transacción (*transactional methods*) y los métodos alternativos de último recurso, aplicables cuando no resulte posible la aplicación de los métodos anteriores, basados en la determinación del *beneficio de la transacción* (*transactional profit methods*).

Estos métodos son recogidos por el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, que hace referencia a los que se basan en la transacción: el método de precio de operaciones comparables entre empresas independientes (*comparable uncontrolled price method*), el método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia. Y el método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes consideran necesarias para obtener la equivalencia y teniendo en cuenta las particularidades de la operación.

Además se recogen también los métodos basados en la determinación del beneficio, aplicables cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores. El método de distribución del resultado de la operación y, expresamente, el método del margen neto de la operación, que con anterioridad sólo podía aplicarse vía acuerdos previos, paliando así en parte la

crónica “insuficiencia legal de métodos”. La reforma puede catalogarse como positiva en este punto, aunque una vez más se afronta el tratamiento de las operaciones vinculadas exclusivamente desde el punto de vista de la OCDE, ignorando, como decimos, que el régimen de operaciones vinculadas afecta a situaciones que poco o nada tienen que ver con aquellas generadas en un contexto internacional.

5.4. Obligaciones de documentación

Otra de las novedades hace referencia a la introducción, respecto a las operaciones vinculadas, de las llamadas “obligaciones de documentación”. Y es que el vigente TR de la Ley del IS no establece con carácter general ninguna obligación específica de documentación o de suministro de información para los precios de transferencia internacionales aunque sí la establece en el caso concreto de que la empresa quiera solicitar un acuerdo previo sobre precios de transferencia (art. 19 RIS). Esta obligación de información se prevé en el Anteproyecto de Ley, sensible al dato de que las exigencias de documentación complementaria constituyen uno de los puntos clave para comprender el desarrollo de la normativa sobre precios de transferencia en cada país. Lo que se pretende es poner fin a una situación frecuentemente denunciada en la que no existe base probatoria para justificar el precio convenido entre las partes.

La obligación de documentación trae causa también en las experiencias de derecho comparado; se trata de una exigencia derivada de la Guía de Precios de Transferencia de 1995 y de Comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001, que estableció el Forum Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea –*EU Joint Transfer Pricing Forum*–, cuya finalidad es una aplicación más uniforme de las reglas tributarias sobre precios de transferencia en el seno de la Unión Europea, y donde se ha discutido sobre la coordinación de la normativa reguladora de la documentación.

La intención del Anteproyecto es que, configurada la valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas, ésta se excepciona cuando la sociedad “documente suficientemente el valor declarado”. Cuando haya *incumplimiento sustancial* de esta obligación, se faculta a la Administración a efectuar la valoración a precios normales de mercado, “de acuerdo con los datos de que disponga la Administración”.

Aunque no queda claro cuándo el incumplimiento es sustancial, parece que habrá que aplicar los criterios que tradicionalmente se vienen refiriendo a dicho incumplimiento como causa de aplicación del método de estimación indirecta a que se refiere el art. 53 de la LGT de 2003 (y ello porque en lo relativo a sanciones, la LGT habla de “llevanza incorrecta de libros y registros” a efectos de que una infracción no se califique como leve, según el artículo 191, 2, b)) habrá incumplimiento sustancial cuando no se lleve a cabo de modo absoluto la obligación de documentar la política de precios de transferencia, o cuando, aun llevándose la documentación, la misma sea tan defectuosa que no permita reconocer mínimamente la política de precios. O cuando la documentación no se ajuste a la realidad. La ley debería aclarar estas cuestiones.

5.5. Ampliación del concepto de servicios de apoyo a la gestión

Por su parte, el apartado 5 del artículo 16, en redacción dada por el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, define con una extraordinaria amplitud del concepto de “servicio de apoyo a la gestión” a efectos de la deducibilidad de los pagos efectuados por este concepto. Sabido es que la categoría de servicios de apoyo a la gestión debe entenderse referida a pagos efectuados a favor de entidades vinculadas por servicios específicos de gestión, y que sólo cabrían la aplicación de las reglas de operaciones vinculadas ante gastos específicos pactados entre ambas partes. Sin embargo, el apartado 5 de este artículo 16, redactado por el Anteproyecto de Ley de Prevención del fraude, opera también una criticable modificación del concepto de servicios de apoyo a la gestión. Además de las referencias a la aplicación de criterios de reparto *racionales* para distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades o las reglas especiales, cuando se trate de servicios prestados conjuntamente cuando no sea posible su individualización, el Anteproyecto lleva a cabo una notable ampliación de su contenido, al decir que “la deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, estará condicionada a que los servicios prestados **produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario**”.

Por tanto, corresponderá al sujeto que pretenda la deducción probar que se ha producido o que se puede producir, una ventaja o utilidad por el servicio recibido. El Anteproyecto perfila un concepto omnicomprendivo (y, por tanto, inaceptable) de *servicio de apoyo a la gestión*, fuera del cual apenas quedarán las entregas de bienes, que darán lugar siempre a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas y, todo lo más, las contraprestaciones por cesiones de uso. Por lo demás, **todo** será servicio de apoyo a la gestión y habrá que probar *la utilidad del servicio* que es igual a realidad del servicio. La disposición podría interpretarse en dos sentidos, y ambos, a nuestro juicio, absolutamente erróneos. O bien la filosofía que impregna este precepto es semejante a la del art. 14, 1, g) del TR de la Ley del IS, que prohíbe la deducción de gastos por operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, salvo que se pruebe la realidad de la operación. Esta semejanza en los regímenes es desafortunada, pues la *ratio* de ambos preceptos es distinta. No puede someterse a un tratamiento similar, en cuanto condiciones de deducibilidad, una operación realizada con un paraíso fiscal y una operación de apoyo a la gestión, que se realizará, normalmente, en un marco puramente interno. O bien, estamos, pura y simplemente, recuperando el concepto de “gasto necesario”, excluido por la Ley 43/1995, sin reimplantarlo expresamente.

Se añade, además, como novedad, el régimen de la deducibilidad de gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, también en la línea de las Guías de la OCDE. Aunque, en este caso, se trata de un supuesto en el que, como ha señalado la Comisión Europea en su Informe “La fiscalidad de las empresas en el mercado interior”, (Documento de Trabajo de la Comisión, SEC 2001, 1681, de 23 de octubre de 2001, sería necesario un enfo-

que común de la Unión Europea en la aplicación de dichas guías, a la luz de las exigencias del mercado interior.

5.6. Modificación en el régimen de acuerdos previos de valoración

También se incluyen novedades respecto al régimen de los acuerdos previos de valoración: en algunos casos, éstas han de reputarse positivas. Así, la posibilidad de establecer acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones. En otros, no podemos mantener la misma opinión. Así, si bien la redacción actual del art. 16,6 del TR de la Ley del IS, dispone la duración de tres años para los acuerdos, la nueva redacción permite que el propio acuerdo disponga su duración, aunque fija un plazo máximo de cuatro años. Es cierto que la ampliación a cuatro años mejora las condiciones de seguridad jurídica del contribuyente, pero ello exigiría que tal duración fuese la regla y no admitiese excepciones. Nos tememos, por el contrario, que en la práctica, la mayoría de los acuerdos van a tener una vigencia inferior a los tres años. Si partimos de que los acuerdos responden a razones orientadas a reducir la incertidumbre, esta reducción en el plazo de su vigencia se orienta en contra de las exigencias de seguridad jurídica.

Y, por el contrario, el Anteproyecto mantiene la literalidad de la disposición que se refiere a las consecuencias del incumplimiento por parte de la Administración de su obligación de resolver la solicitud del particular. Así, se conserva la referencia a que “las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución”. En tanto la solicitud debe ir acompañada de una propuesta, la consecuencia lógica, de acuerdo con el art. 43,2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, según el “los interesados podrán entender estimadas por silencio administrativo sus solicitudes en todos los casos, salvo que una norma con rango de Ley o norma de Derecho Comunitario Europeo establezca lo contrario”, sería el silencio positivo.

5.7. Posibilidad de acreditar una ratio de endeudamiento diferente

Por último, se modifica el art. 20 que contiene el régimen de la *subcapitalización*, para añadir un párrafo que dice “los sujetos pasivos podrán someter a la Administración tributaria, en los términos del artículo 16.7 de esta ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado” y que “la propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas”. Se trata de llevar a la realidad de la norma española, una previsión ya contenida en el Informe de la OCDE de 1987 sobre *thin capitalization*, integrado en los comentarios, y que entendía que, si bien los Estados podrían disponer la práctica de ajustes para negar la deducibilidad de los intereses sin vulnerar el art. 9 del Modelo de Convenio, incluso tomando como presupuesto una *ratio* fija de endeudamiento – el coeficiente 3 en el caso del art. 20 del TR de la Ley del IS –, también se añadía que debería permitirse la prueba de una *ratio* diferente. Se trata de una previsión normativa largamente demandada y que debe ser saludada positivamente.

6. Medidas relativas a los establecimientos permanentes.

Respecto al régimen de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, el Anteproyecto introduce también algunas novedades significativas.

En primer lugar, se suprime el actual párrafo 2 del art. 18 del TR de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que se refería a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con su casa central o con otros establecimientos permanentes del contribuyente. La finalidad de este precepto, como es obvio, no era otra que evitar que mediante pactos sobre precios fuesen transferidos beneficios o rentas al exterior, sin el gravamen correspondiente en España. El precepto era, sin embargo, de aplicación limitada; sólo a operaciones que tengan origen y destino en el establecimiento permanente situado en España, y sólo, como había interpretado la DGT, en el “curso normal de las actividades” del establecimiento permanente, aunque la valoración a precios de mercado resultase entonces obligatoria. La nueva regulación determina la aplicación de este régimen de operaciones vinculadas (y, por tanto, la extensión de las exigencias de documentación introducidas en el propio Anteproyecto) a todos los supuestos de vinculación del no residente, que puede ser un establecimiento permanente o alguien que obtenga renta sin mediación del mismo. El régimen de operaciones vinculadas respecto a los no residentes no se va a aplicar exclusivamente a las operaciones del establecimiento permanente con su casa central sino a todos los supuestos en que exista vinculación, por ejemplo, relaciones entre un establecimiento permanente y una entidad vinculada o asociada de la empresa que posee el establecimiento permanente. Se trata de una previsión que resulta coherente y no debe merecer una valoración negativa.

No estamos de acuerdo, sin embargo, con la eliminación de la posibilidad de aplicar el artículo 91 de la Ley General Tributaria de 2003 a la determinación de los gastos de dirección y generales de administración deducibles. Este precepto establece la posibilidad de que los obligados tributarios soliciten a la Administración tributaria, “cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria”, con la atribución de facultades comprobadoras a la Administración. Y aunque se trata de un precepto con ciertas indefiniciones en su contenido, es un adecuado instrumento de seguridad, por lo que, su supresión por mor del Anteproyecto para la determinación de los gastos de dirección y generales de administración no puede ser saludada positivamente.

Por otro lado, se modifica el art. 19,3, a) del T.R. de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Este precepto, de acuerdo con lo que se desprende de la sentencia del TJCE *Comisión/Francia* de 28 de enero de 1986 (As. 270/83), o la más reciente *Hughes de Lasteyrie du Saillant* de 11 de marzo de 2004 (As. C-9/02) en relación con los *exit-tax*, y con las exigencias de la libertad de establecimiento, excluía la aplicación del gravamen complementario sobre rentas obtenidas por establecimientos permanentes transferidos al extranjero a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos per-

manentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea. La reforma excluye, a su vez, de esta previsión, los Estados de la Unión Europea que sean país o territorio considerado paraíso fiscal. Creemos que el planteamiento es equivocado, puesto que, como apuntamos, si el paraíso fiscal se define, a partir de las directrices de la OCDE, como el Estado que no suministra información de acuerdos con unos “ estándares ” mínimos, creemos que esos “ estándares ” los cumple la Directiva 77/799/CEE de 19 de diciembre de intercambio de información, interpretada generosamente por la sentencia *Halliburton Services* de 1994. Así, por ejemplo, no consideramos que a partir de esta modificación del artículo se pueda pretender aplicar el gravamen complementario a los rendimientos transferidos por un establecimiento permanente de una sociedad residente en Malta o Chipre. Creemos que la previsión de esta excepción a la inaplicación del *exit tax* no es afortunada.

Se incluye además una previsión relativa al artículo 13,1,i), 3º, que califica como renta obtenida en España las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Se trata de una regla tendente a atraer a la jurisdicción española las plusvalías generadas por la transmisión de participaciones de sociedades, normalmente *base companies* constituidas en Áreas de Baja Tributación y cuyo activo principal son inmuebles residentes en España. El Anteproyecto introduce dos reglas más respecto a esta situación, cuando la sociedad resida en un país o territorio con el que no exista un efectivo intercambio de información (basta, pues, a nuestro juicio, que exista Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información o que se trate de un Estado de la UE y resulte aplicable la Directiva 77/799/CEE). En primer lugar, una relativa a la valoración de las participaciones que estará en función del valor de mercado de los inmuebles. Se reproducirán aquí todos los problemas derivados de la aplicación del concepto, y, sobre todo, habrá que reconocer la aplicación de los medios de impugnación y de la tasación pericial contradictoria previstos en los artículos 134 y 135 de la Ley General Tributaria de 2003.

Si bien en este caso lo que hace la ley es habilitar una específica norma de valoración, más rechazable nos parece la segunda medida, consistente en establecer la afección de los inmuebles situados en territorio español al pago del impuesto, si la plusvalía procede de la transmisión de participaciones radicadas en países o Estados con los que no exista un efectivo intercambio de información. La afección de bienes es un privilegio especial, que se concreta en la posibilidad de una ejecución separada derivada de un derecho de afección del bien objeto de transmisión, normalmente respecto a tributos que gravan ese bien. El Anteproyecto de Ley viene a entender que lo que se grava realmente es la plusvalía generada por la transmisión del bien, en tanto la misma se cuantifica por su valor de mercado, y determina directamente la afección de los bienes al pago del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Y la afección de bienes, aunque su tratamiento en la nueva ley haya mejorado, por ejemplo, al resultar equiparado el titular de un bien afecto al responsable subsidiario, como se

desprende del artículo 43, I, d) de la LGT de 2003, es un obstáculo para el tráfico de bienes, y en especial, para el tráfico inmobiliario. Y, sobre todo, es un privilegio que pone en tela de juicio las exigencias de proporcionalidad, que el Tribunal Constitucional ha vinculado a la interdicción de la arbitrariedad y ha definido como “relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido” (sentencia del TC 66/1985, de 23 de mayo, FJ Primero y sentencia 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7º). Las exigencias de proporcionalidad en vía recaudatoria imponen también, respecto a una garantía consistente en la afección real de un bien, su carácter subsidiario; afectar al pago de una deuda el valor de un bien, el cual por definición multiplica por mucho el importe de dicha deuda sólo debe considerarse proporcionado al fin que se pretende conseguir si es una garantía subsidiaria, “lo cual quiere decir que sólo puede ejercitarse sobre los bienes de un tercero cuando la Hacienda no ha podido cobrar los débitos tributarios de los sujetos pasivos” - sentencia del TS de 14 de noviembre de 1996 (*Aranzadi*, 86 I I) -. Por tanto, la necesidad de declaración de insolvencia del deudor tributario, o lo que es lo mismo, la previa declaración del crédito como incobrable, debe ser requisito para derivar la acción de cobro contra el titular del bien afecto, como efectivamente, ha reconocido la Ley General Tributaria de 2003. Pero, sobre todo, no conviene ignorar que una afección de este tipo supone trabar un bien cuyo valor es mucho más elevado que la deuda que se pretende garantizar, en tanto esa deuda “...se obtiene, precisamente, a partir de un porcentaje nada elevado sobre el valor del bien”. La evitación de estas situaciones en las que es posible una vulneración de las exigencias de proporcionalidad puede lograrse recurriendo, por ejemplo, al segundo párrafo del artículo 168 de la Ley 58/2003, que permite no sólo que se proceda al embargo sin ejecutar las garantías otorgadas cuando éstas no sean proporcionadas a la deuda garantizada, sino que faculta al obligado tributario para señalar bienes suficientes a efectos de impedir la ejecución de la garantía, lo que tiene como finalidad evitar la causación de perjuicios de imposible o difícil reparación. Una previsión de este tipo debería incluirse de modo específico a la hora de regular la ejecución del bien afecto y traducirse en la posibilidad de acuerdos entre el particular y la Administración para señalar bienes suficientes que eviten la ejecución de la garantía.

7. Medidas relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido. El nuevo supuesto de responsabilidad en los “fraudes en cadena”.

El Anteproyecto de Plan de Prevención del Fraude incluye a continuación una serie de disposiciones referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Recordemos que ya el Plan de Prevención del Fraude había dedicado una gran parte de su texto a los supuestos de fraude relativos a este impuesto y en especial, en lo relativo a operaciones intracomunitarias. Se describen con todo lujo de detalles, las operaciones denominadas *fraudes carrusel*, en las que una empresa fantasma adquiere bienes procedentes de una entrega intracomunitaria y los transmite, sin declarar la adquisición intracomunitaria ni ingresar el IVA correspondiente a la repercusión por la entrega interna, para luego desaparecer. El Borrador hacía mención a los sectores económicos en los que se han dado este tipo de fraudes con más habitualidad y proponía una serie de medidas.

En su momento dijimos “no obstante, el Borrador no pone el dedo en la llaga de cuál es el origen del problema; el régimen transitorio del IVA intracomunitario en la Unión Europea. Así, el Plan *Cockfield*, propuesto en 1989 como vía para avanzar hacia el *sistema definitivo*, pretendía que a partir del 1 de enero de 1997 se implantase un régimen de IVA comunitario basado en una generalización de la tributación en origen, cuya instauración tendría lugar a medio plazo con un período transitorio en el cual la tributación se efectuaría en el país de destino. Dicho sistema transitorio debería suprimir los trámites en las fronteras, reducir las obligaciones a que están sujetas las empresas y las Administraciones y prevenir eficazmente contra los riesgos de fraude. Nada más lejos de la realidad. Por el contrario, la evolución del régimen transitorio se ha paralizado ante la actitud reticente de los Estados miembros a todo lo que suponga cesión de soberanía fiscal y además se ha revelado como un auténtico caldo de cultivo del fraude. Recordemos que una de las consecuencias del sistema *transitorio* es que se mantiene el principio de tributación en destino, si bien trasladando los controles sobre el IVA desde la frontera al interior de los Estados, a través de ese sucedáneo de las importaciones/exportaciones que son las adquisiciones/entregas intracomunitarias”.

Siendo perfectamente asumibles estas afirmaciones efectuadas en su momento, es necesario ahora analizar las medidas propuestas respecto al IVA.

Así, se incluyen algunas disposiciones que son muestra de que se está “aprovechando” el Anteproyecto para incluir algunas modificaciones; por un lado, a la hora de definir el autoconsumo de servicios, se modifica la definición general del art. 12, 3º de la Ley 37/1992, del IVA, para decir que constituye autoconsumo de servicios las prestaciones efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, “siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional”. Lo que viene a hacer el Anteproyecto es, de acuerdo con la reciente doctrina administrativa, es aclarar que el autoconsumo interno de servicios, esto es, el que consiste en servicios para el propio empresario o profesional que el sujeto pasivo desarrolla en el ejercicio de su actividad, no está gravado, a pesar de que la Sexta Directiva, en su art. 6,2, b), asigna a los Estados miembros la opción de someterlos a tributación

En segundo lugar, se incluye una modificación del régimen de operaciones vinculadas en el IVA, en la misma línea de reforzar el carácter de norma de valoración de las disposiciones relativas a las operaciones vinculadas, y que ya hemos criticado respecto al Impuesto sobre Sociedades. Así, se modifica el art. 79, 5 de la Ley del IVA con el objeto de suprimir la exigencia de que, para que se apliquen las facultades de la Administración de valorar la operación a precios de mercado, resulte imprescindible que el precio convenido haya sido, efectivamente, inferior. Bastará, por tanto, que la Administración verifique la concurrencia del presupuesto de la vinculación, existiendo al respecto, la posibilidad de utilizar todos los medios de prueba admitidos en Derecho y existiendo a favor de la Administración una serie de presunciones legales, que ésta deberá aplicar sólo en el caso en que no le conste la verdad material.

Si bien el presupuesto de aplicación de la presunción se amplía, convirtiéndose en una verdadera norma de valoración, se restringe su aplicación a supuestos en que el IVA no es deducible y, por tanto, la Administración carece del instrumento de control que puede suponer la práctica de la deducción. En concreto, cuando se trate de una operación sujeta y no exenta y su destinatario no tenga derecho a deducir, en ninguna medida ni cuantía, el impuesto correspondiente a la misma, por ejemplo, una operación vinculada en la que intervenga asociaciones que realizan exclusivamente operaciones gratuitas. También cuando se trate, de una operación que no genere el derecho a la deducción para el empresario o profesional que la realiza, éste se encuentre obligado a aplicar la regla de prorrata para determinar el importe de sus cuotas deducibles y se haya pactado para ella un precio inferior al normal de mercado o cuando se trate de una operación que genere el derecho a la deducción para el empresario o profesional que la realiza, éste se encuentre obligado a aplicar la regla de prorrata para determinar el importe de sus cuotas deducibles y se haya pactado para ella un precio superior al normal de mercado.

Pero sin lugar a dudas, la novedad más criticable es la pretensión de introducir un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria. Es verdad que medidas semejantes se han introducido o se han intentado introducir en Holanda, Alemania o Reino Unido, con resultado desigual. El Anteproyecto lo hace a través de un nuevo artículo 87, cinco de la Ley del IVA, que añade un supuesto de responsabilidad subsidiaria, que se tramitará, como señala la propia norma, según las reglas del artículo 41, 5 de la Ley General Tributaria de 2003. Téngase en cuenta que este precepto exige acto administrativo de derivación de responsabilidad y declaración de fallido del obligado principal, que será el empresario o profesional contribuyente por el IVA, aunque parece que la disposición sólo pretende que se constate la existencia de un impuesto repercutido “no declarado o ingresado”.

Según el Anteproyecto de Reforma, se añade un nuevo apartado cinco al artículo 87, con la siguiente redacción: “serán responsables subsidiarios de la cuota tributaria correspondiente a las operaciones gravadas que haya de satisfacer el sujeto pasivo aquellos destinatarios de las mismas que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que efectúen la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso”.

Se añade, en su párrafo segundo que “a estos efectos, se considerará que el destinatario de las operaciones mencionadas en el número anterior debía razonablemente presumir que el impuesto repercutido no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, haya obtenido en la operación sujeta a gravamen un provecho extraordinario”.

En particular, se entenderá que el destinatario ha conseguido, en la operación sujeta a gravamen, un provecho extraordinario cuando, dedicándose con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate, haya satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo para bienes transmitidos en circunstancias idénticas o similares.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo la Administración tributaria estudiará la documentación aportada por el destinatario y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de la realización de la operación. No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos del impago del tributo". Se señala, finalmente, que recae en la Administración, la prueba de la existencia de un impuesto repercutido que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

Esta disposición recoge algo que empieza a ser habitual en el ámbito de la Unión Europea; el intento de reaccionar frente a los fraudes *carrusel* propiciados por la existencia de un mercado único sin fronteras comerciales pero con tributación en destino para las adquisiciones intracomunitarias, a través de la determinación de nuevos supuestos de responsabilidad. O, lo que es lo mismo, a través de la configuración como responsable del adquirente del bien si el transmitente que ha repercutido el impuesto, no ingresa el IVA correspondiente.

En la Unión Europea se están planteando distintos mecanismos para hacer frente a los fraudes *carrusel*. La primera opción a valorar ha sido la posibilidad de implementar una limitación a la deducción del IVA del adquirente intracomunitario, cuando éste integra una cadena de comercialización donde existe un operador incumplidor, que devenga el IVA y no lo ingresa. Así, la sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006, que resuelve los asuntos acumulados *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) y *Bond House Syxtems Ltd* (C-484/03), ya plantea la situación muy habitual en sectores como la informática o la telefonía móvil, en la que una empresa de un país de la Unión europea vende a otra empresa de otro país, lo que constituye una adquisición intracomunitaria gravada y con derecho a deducción; se obtiene la deducción del IVA y la empresa desaparece antes de abonar el IVA devengado. Posteriormente, el bien acaba siendo exportado y el exportador obtiene toda la deducción de IVA. En concreto, el *VAT and Duties Tribunal de London*, mediante resolución de 23 de mayo de 2003, había entendido que estas operaciones no estaban comprendidas en el ámbito del IVA y que el operador que había revendido los bienes adquiridos a sociedades establecidas fuera del Reino Unido no tenía derecho a deducción del IVA soportado en tanto hubiera intervenido en la cadena de entregas un operador que utiliza un número de identificación usurpado, a efectos del IVA. El Tribunal entiende que la posible restricción del derecho a la deducción del IVA por la concurrencia de una actitud fraudulenta en quien pretende tal deducción sólo puede "ser apreciada en relación con la operación específica en la que ese operador intervino", es decir, sólo puede concebirse a partir de cada "operación" configurada aisladamente. Y, desde luego, la participación en una cadena fraudulenta no es motivo suficiente para excluir el derecho a la deducción del IVA cuando se trata de operaciones de las que el sujeto no tuvo conocimiento o de actos e intenciones fraudulentos de otros intervinientes de la cadena. Y desde luego, tampoco cabe entender que se trata de operaciones ilícitas, al margen del

IVA. La sentencia del TJCE de 12 de enero de 2006 dice expresamente que “el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado tampoco por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo”, añadiendo que “la cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado” (se recuerda lo dicho en la sentencia *Transport Service* de 3 de marzo de 2004, C-395/092). En resumen “el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA”.

Esta sentencia, excluye pues, que el derecho a la deducción del IVA soportado pueda verse afectado por el hecho de que un sujeto que ha adquirido un bien puede estar incurso en una cadena de fraude del IVA, si no tenía conocimiento de esta circunstancia. Lo que significa, *a contrario sensu*, que se está admitiendo implícitamente que sí será posible adoptar medidas de salvaguarda del crédito, cuando pudiera acreditarse este conocimiento de las condiciones fraudulentas de la operación.

La segunda opción consistiría en determinar si es posible configurar un supuesto de responsabilidad respecto al adquirente que ha participado en una cadena de fraude de IVA, a partir de lo que establece el artículo 21, 3 de la Sexta Directiva y como consecuencia del Noveno Considerando de la Directiva 2006/65/CE que habilita una fórmula de responsabilidad solidaria del adquirente de bienes y servicios, lo que sería una excepción al principio general según el cual debe existir un único sujeto obligado al pago del impuesto en cada tipo de transacción. Pero como dice el Abogado General, en sus Conclusiones de 7 de diciembre de 2005, al Asunto C-384/04, “esta excepción tiene como objetivo garantizar la recaudación del impuesto y la prevención del fraude, objetivos que están reconocidos y positivamente incentivados por la Sexta Directiva”. Se está reconociendo, por tanto, la posibilidad de que los legisladores de los Estados miembros implementen unas técnicas de responsabilidad solidaria para garantizar el cobro del tributo en caso de fraudes en cadena. Como dice el Abogado General en sus conclusiones al Asunto C-384/04, “en el presente contexto, el órgano jurisdiccional nacional deberá efectuar una ponderación entre la necesidad de garantizar la recaudación del IVA y el interés de velar porque el comercio regular no se vea obstaculizado de forma injustificada ante el riesgo de resultar responsable a causa de la falta de pago del IVA”. El principio de proporcionalidad es un elemento clave, que legitima la posibilidad de acudir a estas medidas recaudatorias.

El propio Abogado General se manifiesta al respecto diciendo que “los Estados miembros pueden, de acuerdo con la Sexta Directiva, establecer la obligación de un sujeto de pagar el IVA cuando éste conociese o razonablemente hubiese podido conocer, en el momento de efectuarse la transacción, que el IVA no iba a ser pagado en la cadena de entregas.

A estos efectos, las autoridades tributarias nacionales pueden basarse en presunciones de dicho conocimiento", añadiéndose que "no obstante, esas presunciones no deben provocar *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva".

Así, las conclusiones permiten medidas recaudatorias a cargo de un sujeto distinto del contribuyente a partir de "presunciones de fraude del IVA". Dichas presunciones, como todas, son previsiones legislativas que permiten a la Administración remontarse de un hecho conocido a un hecho desconocido, con base en una regla de experiencia, pre-seleccionada y canonizada por el mismo legislador. Los hechos indicativos del fraude en el IVA, deben "suponer razonablemente que los operadores tuvieron conocimiento". Esto es, sólo cabe construir presunciones de fraude en cadena a partir de hechos indicativos de que el adquirente tiene conocimiento de que la concreta operación en la que ha intervenido es fraudulenta.

Con base en ello "los Estados miembros pueden imponer a los operadores la obligación de estar alerta y de informarse acerca de los antecedentes de los bienes con los que comercian", sin que esta obligación pueda convertirse "en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse de que actúan de buena fe". Debe tratarse de presunciones regidas por el principio de proporcionalidad, porque la obligación "de estar alerta", "no puede convertirse en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse de que actúan de buena fe". Termina el Abogado General, afirmando de forma rotunda que "si no se cumplen estos requisitos, la aplicación de las presunciones podría efectivamente violar el principio de que un sujeto sólo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razonablemente conocer que el IVA no sería pagado", porque "esto equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la puerta trasera".

Por tanto, resultan muy claras las condiciones para poder regular un supuesto de responsabilidad solidaria del adquirente de bienes sujetos a IVA con la finalidad de garantizar la recaudación que pudiera verse afectada por fraudes en cadena. Lo que procede es intentar ver si la regulación propuesta por el Anteproyecto de Ley para la Prevención del Fraude respeta o no estas condiciones. Se trata de un Anteproyecto que, a diferencia del caso británico valorado en la sentencia del TJCE atribuye una obligación a la Administración (no una facultad) y no contempla una comunicación previa al deudor como si planteaba la normativa británica.

Y a nuestro juicio la respuesta es claramente negativa. La base para apreciar la concurrencia de una presunción de fraude es que "el destinatario de las operaciones mencionadas en el número anterior debía razonablemente presumir que el impuesto repercutido no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, haya obtenido en la operación sujeta a gravamen un *provecho extraordinario*". El término parece estar refiriéndose a una ventaja económica extraordinaria, cuya evaluación siempre será relativa y dependerá de las circunstancias económicas de cada operación. A lo que se

añade, una regla *en particular*, para los sujetos que se dediquen con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate, lo que, en principio, supone que este supuesto de responsabilidad solidaria no se aplicará sólo a éstos, sino que, aparentemente, también a los que no se dediquen a tal comercialización habitual, lo que generará unas enormes dificultades de aplicación de la norma y vendrá a suponer también poner un manto de sospecha sobre todas las operaciones en las que se haya obtenido una ventaja económica. Para los casos más comunes —que deberían ser los únicos para los que se previese esta norma, si se entendiera que la misma es admisible— “se entenderá que el destinatario ha conseguido, en la operación sujeta a gravamen, un *provecho extraordinario* cuando, dedicándose con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate haya satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo para bienes transmitidos en circunstancias idénticas o similares”.

La prueba del carácter “notoriamente anómalo” del precio podrá acreditarse a partir de la documentación aportada por el destinatario y con la valoración, cuando existan, de otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existentes en el momento de la realización de la operación.

El *provecho extraordinario* no es, a nuestro modo de ver, ni tan siquiera un hecho o indicio de hecho sino una situación subjetiva, extraordinariamente relativa, que exige fijar unos parámetros de ordinariedad como elemento de comparación, que resultan muy difíciles de precisar con carácter general. A ello hay que unir la dificultad de probar las circunstancias que justifiquen que el provecho obtenido se debe a la “existencia de factores económicos distintos del impago del tributo”. Sobre la base de un provecho extraordinario o desorbitado no cabe basar un indicio fáctico; todo lo más, fundar una mera sospecha que no puede dar pie a una presunción que determine una responsabilidad por parte de quien no es sujeto pasivo. A nuestro modo de entender, estamos ante una clara muestra de todo lo que el Abogado General viene a descartar: se esta convirtiendo la obligación “de estar alerta” en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse que actúan de buena fe. No se aprecia correctamente si el sujeto que queda obligado al pago del IVA conocía o había podido conocer que el IVA no debería ser pagado, puesto que el fundamento de la responsabilidad radica casi en exclusiva en la existencia de unas condiciones económicas favorables para un adquirente que ya soportó el IVA vía repercusión, y que ahora, se le obliga a su satisfacción vía responsabilidad. Ello, en la medida en que anula el efecto de una posible deducción del IVA soportado, a lo que el sujeto tiene derecho, constituye una restricción al derecho a la deducción del IVA. La jurisprudencia comunitaria ha señalado que la deducción del IVA soportado es una pieza esencial para el funcionamiento del sistema IVA y un elemento definidor de la neutralidad del impuesto y que sólo puede ser limitado en circunstancias muy excepcionales. Así las sentencias *Léa Jeunehomme y société anonyme EGI* de 14 de julio de 1988 (As. C-123/87 y C-330/87), *Comisión/ Reino de España* de 9 de junio de 1992 (As. C 96/91).

Cabe concluir que lo que, el Anteproyecto introduce, lisa y llanamente, es una verdadera responsabilidad objetiva claramente incompatible con las directrices del Derecho Comunitario. Esta previsión de responsabilidad debe suprimirse.

8. Medidas en relación con los impuestos especiales

El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude se refiere, a continuación a ciertas actividades fraudulentas que en los últimos años han proliferado en torno al Impuesto de Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Así, el aprovechamiento de la exención prevista en el artículo 66, l, f) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, relativa a “embarcaciones, buques de recreo o de deportes náuticos, cuya eslora máxima no exceda de quince metros, matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler”. Frente a la extendida práctica de constituir una sociedad, matricular la embarcación a favor de la misma y arrendarla a la persona física para así aprovechar la exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la norma incluye una cláusula antielusión de carácter específico: no hay alquiler cuando el que cedió la embarcación se reserve un derecho de uso total o parcial sobre la misma. Respecto a las aeronaves, tampoco hay arrendamiento, y, por tanto, no se podrá aplicar la exención del art. 66, l, j, cuando el titular o una persona vinculada al mismo resulte “usuario final de la aeronave”. Quizás lo más criticable sea el uso del término “usuario final”, que es aquel que utiliza la aeronave en un porcentaje superior al 5 por 100 de las horas de vuelo realizadas por la misma durante un período de doce meses consecutivos. El mismo concepto de usuario final se emplea para evitar el uso abusivo de la exención prevista 66, l, k), para aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea. Parece aceptable cerrar las posibles vías de elusión a través de cláusulas especiales, aunque lo difícil aquí va a ser para la Administración, que tiene la carga de la prueba, acreditar quién utiliza la aeronave y el porcentaje de horas de vuelo en que lo hace. El problema de estas cláusulas será de aplicación práctica.

Por el contrario, sorprende mucho más que el Anteproyecto cree el término de “visado de la autoliquidación con carácter previo a la matriculación del vehículo”. Debería aclararse la verdadera naturaleza jurídica de esta actuación de “visado”. El visado, cuya naturaleza resulta difusa, juega la función de una simple verificación del valor declarado. En realidad, el visado sólo tendrá sentido si resulta posterior a una comprobación, que sólo tendrá lugar de modo obligatorio cuando se hagan constar valores inferiores de los que resultarían de aplicar los precios medios de venta aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda. A la hora de modificar el artículo 71 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, se viene a reforzar la idea de que sólo cabe comprobar en las transacciones sobre vehículos cuando se hagan constar valores inferiores de los que resultarían de aplicar los precios medios de venta aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda, y, a confirmar que no se comprobará si se declaran dichos valores u otros superiores.

Se trata, a nuestro modo de ver, de una solución intermedia respecto a la que se barajó en el Plan de Prevención del Fraude, que se replanteaba el “modelo de gestión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, con la obligación de presentar el impreso 565 en las oficinas gestoras de impuestos especiales en lugar de presentarlos en las entidades colaboradoras para poder realizar una comprobación previa de las bases imponibles declaradas: esta opción parecía más lógica porque establecía una intervención obligatoria de la Administración, comprobando.

9. Modificaciones relativas a la Ley General Tributaria. La responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo

A continuación, el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude se enfrenta a la modificación de ciertos preceptos de la Ley General Tributaria de 2003. Junto con algunas medidas acertadas como la legalización definitiva de la técnica consistente en aplicar coeficientes multiplicadores que se determinen por la Administración tributaria a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal. Bajo el nombre de *estimación por referencia* (modificación del art. 57,1 b), otras que obedecen al pragmatismo administrativo, como referir la obligación de notificación por comparecencia, no a la Administración que dictó el acto como dice en la actualidad el artículo 112, 1 de la Ley General Tributaria de 2003 sino a la que notifica o medidas más criticables como la consolidación de una clarísima deslegalización en el régimen del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales (así lo consagra el art. 29,3 tras la modificación por el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude), hay que descartar, por encima de todo, los nuevos supuestos de responsabilidad, cuya justificación y régimen jurídico es completamente rechazable.

Conviene recordar que la Ley General Tributaria de 2003, se refiere a la responsabilidad tributaria en sus artículos 41, 42 y 43 y al procedimiento para exigir responsabilidad en los artículos 175 y 176. Se trata de un régimen abierto porque, tanto el art. 42,3 como el artículo 43,2 permite que las leyes establezcan otros supuestos de responsabilidad distintos de los previstos.

El Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude, en primer lugar, modifica el régimen de los responsables previsto en el art. 42, 2 de la Ley General Tributaria, en lo concerniente a quienes responden solidariamente hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración. No se amplían los supuestos de responsabilidad pero sí se establece un régimen más riguroso. Por un lado, se amplía la responsabilidad a las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo cuando procedan, en una muestra más de una tendencia reprochable que cuestiona la personalidad de las sanciones, principio que deriva directamente de las exigencias de culpabilidad. Se vulnera, a juicio de la AEDAF, la personalidad de las sanciones cuando se extiende al pago de sanciones la responsabilidad solidaria de quienes colaboran en la ocultación o transmisión de bienes de un defraudador o incumplen las órdenes de embargo.

En efecto, la Ley General Tributaria de 2003, dejaba bien claro en su artículo 25,2 que las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias y en su art. 58,3 que las mismas no forman parte de la deuda tributaria. Y, en coherencia con lo anterior, el 41,4 de la Ley General Tributaria de 2003, dice que “la responsabilidad no alcanzará a las sanciones”, lo que no hace más que corroborar lo establecido en el artículo 37,3 de la Ley General Tributaria de 1963, tras la reforma por Ley 25/1995, y toda la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que entendía aplicable en el ámbito sancionador-administrativo el principio de personalidad (sentencias 254/1988, de 21 de diciembre-FJ 5º- y 219/1988, de 22 de noviembre -FJ 3º-. Y, en especial, la sentencia 146/1994, de 12 de mayo, que declaraba la nulidad del artículo 7,2 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, en tanto se hacía responder solidariamente de las sanciones a todos los miembros de la unidad familiar, por vulnerar el principio de personalidad de penas y sanciones, protegido por el art. 25,1 de la Constitución. Sin embargo, el art. 41,4 de la Ley General Tributaria de 2003, permitía, de manera absolutamente reprochable, que la ley pueda establecer excepciones al principio de que la responsabilidad no alcanza a las sanciones. Esta posibilidad es aprovechada por el Anteproyecto de Ley de Prevención del fraude, con lo cual la AEADF manifiesta su absoluto desacuerdo.

En segundo lugar, se cambia la redacción del artículo 174,5 de la Ley General Tributaria de 2003, según el cual “...en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino **el alcance global de la responsabilidad**”. No queda claro qué significa esta expresión, pero en cualquier caso constituye una clara limitación de posibilidades de impugnación. Recordemos también que el artículo 174,5 dice actualmente que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, **sino únicamente la obligación del responsable**. Salvo el confuso límite de las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza (sobre cuyo alcance no cabe entrar ahora), se consagra la posibilidad de cuestionar todos los elementos de la obligación del responsable, empezando por la propia procedencia de la condición de responsable, como corresponde a un verdadero obligado tributario. Por el contrario, el Anteproyecto restringe estas posibilidades impugnatorias, afectando a la tutela del obligado tributario, al decir que sólo cabrá impugnar el “alcance global de la responsabilidad”. Teniendo en cuenta que estamos ante supuestos de responsabilidad limitada al importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o que se hubieran ocultado, se refiere, exclusivamente a la posibilidad que tiene el responsable de alegar que la cuantía de la deuda exigida sobrepasa el valor de los bienes. En cualquier caso, parece que se está excluyendo la posibilidad de que se oponga a la procedencia de la liquidación o de que cuestione la concurrencia del presupuesto determinante de la misma, lo cual resulta, en todo punto, inaceptable.

Pero más grave todavía resultan los dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria previstos por el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude.

Estos supuestos son los incluidos en los párrafos g) y h) al apartado I del artículo 43, con la siguiente redacción:

“g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con las mismas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública y exista unicidad de personas o esferas económicas o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo total o parcial o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de estos, cuando resulte acreditado que han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones”.

Se trata de dos supuestos de responsabilidad donde el efecto será la posibilidad de responsabilizar el patrimonio de “las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común”, sin especificar qué criterio se sigue para determinar que exista tal control efectivo, si éste se limita a una mayoría del capital, que podría fijarse en más del 50 por 100 o en más del 33 por 100, o si se va a atender a los fondos propios, los resultados o los derechos de voto. Sin aclarar tampoco si estas personas o entidades responderán entre ellas de modo solidario o subsidiario, aunque parece que se trataría más bien de la primera opción. Y todo ello sobre la base de consideraciones tan genéricas como que “hayan sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública” o “concurra una voluntad rectora común de las personas físicas con las mismas” o “que concurra, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial”.

Conviene tener en cuenta que estos supuestos de responsabilidad subsidiaria van a determinar que, en los casos de insolvencia o insuficiencia del patrimonio social, se va a poder actuar contra los socios o contra quienes “controlen” la sociedad, esto es, se va a poder determinar una responsabilidad de segundo grado, más propia de las sociedades personalistas, a partir de un levantamiento del velo. La posibilidad de que la Administración puede configurar una sociedad capitalista, cuya esencia, como recuerda la doctrina iusprivatista más autorizada, es que “el patrimonio de la persona jurídica sirve para el cumplimiento de sus fines y es distinto del de cada uno de los elementos personales que en ellas se integra y soporta sus propias deudas y responsabilidad”, como un sociedad de carácter colectivo, con responsabilidad subsidiaria e ilimitada de los socios es un auténtico dislate.

Y, sobre todo, no puede hacerse a partir de la técnica del *levantamiento del velo*. La doctrina anglosajona del levantamiento del velo (*to lift the veil*), ampliamente recogida por la jurisprudencia del TS, permite penetrar en la realidad subyacente de una persona jurídica – *disregard of legal entity* – en el supuesto de abuso de utilización de la figura societaria con ausencia de causa. Es, por tanto, un mecanismo contra el abuso societario y, por tanto, contra una modalidad de simulación subjetiva. Podrá establecerse esta técnica para gravar la verdadera realidad de los hechos, como permite el art. 16 de la Ley General Tributaria de 2003, en los supuestos de simulación relativa, pues el levantamiento del velo sirve para tomar en consideración la realidad disimulada, que es la única “realidad”. Y ello, a pesar de que suele ser habitual encontrar opiniones que entienden que la simulación prevista en el artículo 16 de la LGT de 2003, se ciñe a la liquidación y no se extiende a la recaudación. Sin embargo, que se diga en el art. 16 de la LGT que la simulación se declarará en la liquidación, no permite llegar a esa conclusión. Así lo ha señalado en nuestro país el TS, al disponer que “el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado...” – sentencia de 2 de noviembre de 1999-.

La técnica del “levantamiento del velo”, ejemplo de mecanismo antiformalista, parece adecuada en supuestos en los que la Administración pretenda penetrar en la realidad subyacente de una persona jurídica de existencia real en el supuesto de abuso de utilización de la figura societaria. Desde la sentencia del TS de 28 de mayo de 1984, la doctrina del levantamiento del velo es un mecanismo basado en la equidad y buena fe y por tanto, un instrumento contra la elusión, paralelo a los previstos expresamente en la ley. La misma ha sido definida por el TS en su sentencia de 31 de octubre de 1996 como la técnica que pretende evitar la simulación en la constitución de una sociedad que signifique la elusión en el cumplimiento de un contrato. Pero el desconocimiento de la personalidad jurídica sólo debe ser admitida cuando la interposición de una sociedad constituya un constatable instrumento para el abuso de formas jurídicas, o como dice la sentencia del TS de 28 de mayo de 1984, para determinar y comprobar si la entidad demandada fue creada como “camino del fraude”. Pero, precisamente, su justificación y su razón de ser radica en ser un instrumento en manos de la Administración, quien lo utilizará bien por sí misma, bien por acudiendo a los jueces o tribunales, para ser utilizado en supuestos de elusión mediante la interposición abusiva de sociedades. No cabe configurarlo como supuesto de una responsabilidad del socio, que vendría a desconocer la realidad de la interposición societaria, algo que no puede arrumbar la normativa fiscal, so pena de desconocer las categorías elementales del derecho, como la persona jurídica y la realidad de la sociedad. AEDAF entiende que este supuesto de responsabilidad subsidiaria debe eliminarse en el Anteproyecto de Ley, más aun cuando también para este supuesto la responsabilidad abarca las sanciones.

X. Modificación de las condiciones de aplicación de la audiencia previa en los procedimientos por delito fiscal.

Una de las principales novedades de la Ley General Tributaria de 2003, en los aspectos procedimentales de la tramitación de los delitos contra la Hacienda Pública, es la previsión en el art. 180 de la Ley General Tributaria de 2003 de la audiencia al interesado previa a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, quedando suspendido el procedimiento

mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. En la práctica, no se viene concediendo esta audiencia para actuaciones iniciadas con anterioridad al 1 de julio de 2004, pues la Administración aplica la DT 3ª, entendiendo que se trata de procedimientos iniciados al amparo de la Ley de 1963 y no la DT 4ª, que prevé la retroactividad de disposiciones sancionadoras más favorables, asumiendo de forma muy discutible que las normas procedimentales no son sancionadoras.

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.

Pues bien, el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude recorta de manera absolutamente injustificada esta audiencia, al modificar el art. 180,1 de la Ley General Tributaria, incluyendo una referencia que dice que “con carácter previo a la suspensión se dará audiencia al interesado, salvo cuando se aprecie que se trata de redes o tramas organizadas de defraudación tributaria o, en cualquier otro caso, cuando puedan perjudicar las futuras diligencias de investigación o actuaciones judiciales”. La determinación unilateral por parte de la Administración de una red o trama organizada, sin que se establezcan los más mínimos criterios para definir qué se entiende por tal (¿cuántos sujetos deben concurrir para que podamos hablar de una trama? ¿qué relación debe existir entre ellos?) es una invitación a la arbitrariedad. Pero, todavía más grave resulta, si cabe, la posibilidad atribuida a la Inspección de denegar el derecho a la audiencia, cuando el mismo pueda perjudicar “futuras diligencias de investigación o actuaciones judiciales”. Ciertamente es que el derecho general del contribuyente, mencionado en el artículo 34,1, m) de la Ley General Tributaria, a “ser oído en el trámite de audiencia”, se consagra “en los términos previstos en esta ley”, pero ello difícilmente legitima a que la ley elimine el derecho en ciertos supuestos. Y mucho menos que se haga al servicio de una finalidad tan discutible como “para evitar perjudicar las actuaciones investigadoras”. Llevado al absurdo este argumento, podríamos también defender que en vía jurisdiccional cabe denegar al imputado su derecho a ser informado de la acusación o de las actuaciones que se están desarrollando *porque ello perjudica las actuaciones*; precisamente uno de los caracteres más importantes del proceso inquisitorial -el secreto- se justificaba para no perjudicar las actuaciones. Creemos que la patente impropiedad de esta previsión nos excusa de cualquier consideración ulterior, de manera que proponemos su desaparición del Anteproyecto.

II. Aspectos relacionados con el uso del Número de Identificación Fiscal (NIF), referencia catastral y los medios de pago empleados. Reforzamiento del cierre registral.

Además, el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude incluye varias disposiciones relativas al uso del Número de Identificación Fiscal (NIF) y a los medios de pago empleados. Respecto a estos últimos, se dispone la reforma de la Ley Hipotecaria para incluir en su artículo 21 la obligación de los notarios de incluir en todas las escrituras públicas referidas a actos y contratos “la descripción de los medios de pago empleados”. 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.

Se pretende también reforzar la aplicación del NIF. Así, se modifican las normas de carácter punitivo: posibilidad de imponer sanciones accesorias junto con la sanción relativa a la infracción por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del NIF y configuración como infracción grave de la infracción relativa a la comunicación de datos falsos o falseados en la solicitud del NIF. Se establecen, además, las consecuencias de la revocación del NIF, como su constancia mediante nota marginal (art. Doce,4) y la imposibilidad de realizar cargos y abonos, aunque el NIF revocado, curiosamente, servirá a los efectos de cumplir con las obligaciones tributarias pendientes. La consecuencia más importante será, en cualquier caso, “la imposibilidad de realizar inscripción alguna” que afecte a la persona jurídica o entidad a la que se ha revocado el NIF. Es decir, de “cierre registral”.

Se modifican también diversas disposiciones destinadas a intensificar las exigencias de inclusión de la referencia catastral: se fija, con carácter general la obligación de aportar la referencia catastral en el momento de la expedición del documento o de la firma del contrato, dejando el plazo de 10 días anteriores a la autorización del documento notarial o del despacho del registrador para el supuesto previsto en el art. 42 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario regulado por el Real Decreto-Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, de que exista requerimiento. Y, en una pretensión que tendrá escasa trascendencia práctica, se introduce la obligación de incluir la referencia catastral en los contratos de suministro de energía eléctrica o “cualesquiera otros relativos a bienes inmuebles” (art. 38 del TR de la Ley del Catastro) y de la obligación de aportar dicha referencia a las compañías suministradoras. Llama la atención la amplitud con que se formula la referencia a los contratos que se refieran a bienes inmuebles. Parece que, obviamente, se están incluyendo los contratos de arrendamiento, aunque el gran problema siguen siendo los arrendamientos que no se documentan. Pero en un sentido extenso se podrían entender incluidos en este término no sólo los contratos que tienen como objeto el inmueble o partes del mismo, sino aquellos otros que se refieren a actividades particulares o empresariales desarrolladas en los inmuebles, lo cual daría a esta obligación de aportar la referencia catastral, unas dimensiones absurdamente extensas. Por ello, este precepto debería modificarse para delimitar con más precisión en qué contratos será obligatoria la aportación de la referencia catastral.

Se refuerza además el cierre registral porque el Anteproyecto modifica de nuevo el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, que establece que “ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieran por las leyes si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir”. Es por ello que, además de excluir las inscripciones cuando no se haya acreditado previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieran por leyes, extender esta imposibilidad de inscripción a los supuestos en que “el fedatario público hubiera hecho constar en la escritura la negativa de los comparecientes a identificar, en todo o en parte, los datos o documentos relativos a los medios de pago empleados”.

En suma, se extiende el cierre registral. Sin la identificación de los que intervienen en la operación y los medios de pago no se podrá inscribir la escritura en el Registro de la Propiedad. No podemos estar de acuerdo con esta extensión objetiva del cierre registral, porque desde AEDAF *negamos la mayor*. Creemos que la figura del cierre registral deberá replantearse, para proceder a su progresiva eliminación.

Con el término de *cierre registral*, se hace referencia a la imposibilidad legal de acceso a las oficinas públicas de aquellos documentos que conlleven el pago de un tributo en tanto no se acredite la satisfacción del mismo. La regla aparece recogida en la Ley Hipotecaria y en el artículo 33 de la Ley del ISD, desarrollado en los artículos 99 y siguientes del Reglamento y en el artículo 54, I del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido del ITPAJD, y el artículo 122 del Reglamento del mismo. Todo ello sin menoscabo de lo previsto en el artículo 255 de la Ley Hipotecaria, que permite que en caso de que no se acredite el pago del tributo se pueda extender asiento de presentación, suspendiéndose la calificación e inscripción, que sólo se verificará en el momento en que se pruebe dicho pago.

Consideramos que el cierre registral es una institución obsoleta, cuya supresión debe ser valorada. Ciertamente es que el Tribunal Constitucional, cuando se pronunció sobre esta cuestión, en la sentencia 141/1988, de 12 de julio, sólo declaró incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva, la prohibición de acceso a los tribunales de documentos respecto a los que no se haya acreditado el pago del tributo – en relación con el artículo 57, I del TR del ITPAJD – pero no ha señalado nada respecto al bloqueo del acceso de esos mismos documentos a oficinas y registros públicos. Ciertamente es que aquí no está en juego la eventual vulneración del derecho constitucional a la utilización de medios de prueba, parte fundamental del derecho a la tutela judicial efectiva (sentencia del TC 52/1989, de 14 de marzo), pero la imposibilidad de acceder a registros u oficinas públicas también supone limitar derechos de los ciudadanos, sin que exista certeza de que los fines perseguidos con esta limitación se vayan a conseguir o que no pudieran conseguirse con otras medidas menos restrictivas.

Especialmente importante es la imposibilidad de acceso de documentos al Registro de la Propiedad, porque ello supone privar a ciertas relaciones jurídico-reales del beneficio de la publicidad registral la cual está, como se sabe, al servicio de la protección de la apariencia de la titularidad real. Se menoscaba así el derecho a acceder a una de las expresiones

más claras de la protección del tráfico jurídico, parte esencial del orden público económico, como es la inatacabilidad de la situación de los adquirentes que, a su vez, descansa en los principios constitucionales de protección de la propiedad, libre empresa y autonomía de la voluntad (artículos 33 y 38 de la Constitución).

Esta limitación del derecho a aprovechar los beneficios que la publicidad registral pone al servicio de la seguridad del tráfico jurídico, podría justificarse como una medida para evitar la evasión y el fraude. Es más, teniendo en cuenta el modo de gestionar los tributos que imperaba cuando surgió históricamente el cierre registral, no cabe duda de que esta figura tiene como fin prioritario incentivar al particular a presentar la declaración. Era lógico que se estimulase la presentación de la declaración porque de esta presentación dependía el inicio del procedimiento de gestión y la cuantificación, siquiera provisional, del tributo. Con la generalización de las autoliquidaciones, y la consagración en la propia norma codificadora de las “liquidaciones provisionales” de oficio no parece que se justifique la subsistencia del cierre registral. Por tanto, en un procedimiento de gestión que se inicia mediante la presentación de autoliquidaciones, las cuales suponen una primera cuantificación del tributo que, incluso, permite, si no van acompañadas de ingreso su ejecución en vía de apremio, resulta desproporcionado establecer el cierre registral, siendo suficiente la nota marginal de afección que se prevé en el artículo 122 del Reglamento del ITPAJD a efectos de derivar la acción de cobro.

Además, la imposibilidad de acceso y eficacia de los documentos que conlleven el pago de un tributo plantea otros problemas que han sido reiteradamente destacados por la doctrina. En primer lugar, dificulta que un adquirente pueda alegar su condición de tercero de buena fe y puede llegar a perjudicar la posición de la propia Administración, en tanto la supuesta “sanción” de no permitir la incorporación del bien al Registro se vuelve en su contra al impedirle practicar anotación preventiva de embargo sobre el bien afecto.

Y si a ello unimos el aumento exponencial que han experimentado las obligaciones de información de los distintos sujetos u órganos que intervienen en la transmisión de bienes, en especial de inmuebles, lo que redundará en una abundante información en poder de la Administración, el cierre registral debe ser una figura cuya utilidad se recorte, y no se expanda como viene a hacer el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude.

12. Modificación del art. 108 de la Ley de Mercado de Valores.

El Anteproyecto incluye además, una serie de ajustes de carácter técnico en una de las cláusulas especiales antielusión más conocidas: el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, formulado bajo el esquema de un “hecho imponible complementario”, que excluye la exención en la transmisión de participaciones sociales y determina, por el contrario, la aplicación del tipo de gravamen previsto para la adquisición de bienes inmuebles. Las puntualizaciones tienen como finalidad cerrar algunas vías de fraude, que existían en la actualidad. Recordemos que los presupuestos de la cláusula, es la transmisión de participaciones de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido, al menos

en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional. Se añade la transmisión de participaciones en entidades o en cuyo activo se incluya una participación tal que le permita ejercer el control de otra entidad cuyo activo esté integrado en más de un 50 por 100 por inmuebles, lo que supone prever también el supuesto en que la transmisión sea de participaciones que permiten un control indirecto de una sociedad cuyo patrimonio está integrado mayoritariamente por inmuebles. Se amplía además a tres años el plazo a contar entre la aportación de un bien inmueble realizada con ocasión de la constitución o ampliación de una sociedad y la transmisión de los valores recibidos, por lo que el período de tiempo a contar entre dicha aportación y la aplicación a la transmisión de las participaciones del tipo de gravamen de los bienes inmuebles (y, por tanto, la inaplicación de la exención de dicha participación) parece ahora excesivamente amplio. Se trata, en ambos casos, de adaptaciones de una cláusula especial debidas a la evolución de las actuaciones pretendidamente elusorias de los particulares, consecuencia inevitable de una legislación guiada por un permanente intento de cerrar *a posteriori* las vías de elusión que los particulares van creando. Ello provoca, como ha denunciado la doctrina, un proceso que se "autoalimenta hasta el infinito" y que genera un "indefinido proceso de complicación de la normativa tributaria".

Sin embargo, más criticable resulta alguna reforma a mayores introducida en el régimen de la cuantificación de la base imponible, resultado de la aplicación del art. 108 de la Ley de Mercado de Valores. En concreto, se dispone que en los supuestos en que se liquide TPO como consecuencia de la transmisión de valores que representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades "cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional o en cuyo activo se incluya una participación tal que le permita ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado en más de un 50 por 100 por inmuebles siempre que se obtenga la titularidad total de ese patrimonio, la base imponible será, "el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles".

Recordemos que aquí la polémica radicaba en la redacción del artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores que en su último inciso decía: "en los casos anteriores, se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor de los referidos bienes calculado de acuerdo a las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". Y la duda venía suscitada por el significado que se debería atribuir a la expresión relativa a que el tipo se aplique *sobre el valor de los referidos bienes*, con la duda de si se refiere al *valor total de los bienes inmuebles que forman el activo* o el *valor real de participación transmitida*, tomando en consideración el porcentaje sobre los referidos inmuebles. El Anteproyecto opta por la primera alternativa, que era la que venía defendiendo la DGT, por ejemplo, en Contestación a Consulta de 2 de febrero de 1998, y el TEAC en resoluciones de 23 de noviembre de 1995 y 23 de julio de 1998. Por el contrario, el TSJ de Baleares, en la conocida sentencia de 9 de noviembre de 2001 y la Audiencia Nacional en sentencia de 5 de

noviembre de 1998, se habían manifestado a favor de que la base imponible fuese el valor de las acciones que se transmiten y, en concreto, el Tribunal balear se refirió, no al valor total del *patrimonio* de la sociedad sino al valor determinado por la transmisión de acciones que “representen partes” de dicho patrimonio”. Pues bien, la redacción del Anteproyecto parece corroborar que se tomarán como base las partidas del activo computadas como inmuebles, esto es, la totalidad del patrimonio inmobiliario cuando únicamente se adquiere -indirectamente- una parte del mismo. Como señaló la sentencia del TSJ de Baleares de 9 de noviembre de 2001, “ello puede dar lugar a la injusticia de tributar por algo que no se transmite, lo que se aparta radicalmente de la Ley del ITPyAJD que trata de gravar exclusivamente sobre “el valor real del bien transmitido”. En el caso de transmisión de participaciones recibidas por la aportación de inmuebles, también se toma en consideración el valor de los inmuebles, aunque en este caso sólo en la parte proporcional en que fueron aportados en su día, correspondientes a las acciones o participaciones transmitidas.

XIII. Medidas para los empresarios en régimen de estimación objetiva

El Anteproyecto de Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal, incluye dos medidas para personas físicas que tributan en el régimen de estimación objetiva de determinación de bases imponible. Las mismas se contienen en la Disposición Adicional Segunda del Anteproyecto, aunque aparecen formuladas más como un programa de acción normativa futura.

Esta Disposición Adicional, en concreto, señala lo siguiente:

Disposición adicional segunda. *Medidas aplicables a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan determinadas actividades económicas.*

1. Adicionalmente a los supuestos contemplados en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, estarán sujetos a un porcentaje de retención del 3 por 100, los rendimientos de actividades económicas que se determinen por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan.
2. Para el cálculo de los límites de exclusión del método de estimación objetiva se tendrán en cuenta no sólo las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las realizadas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren las siguientes circunstancias:

Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Como se puede apreciar, esta Disposición Adicional Segunda, no incluye normas directamente aplicables ni reforma ningún precepto del ordenamiento vigente, ya que la Disposición Adicional es una parte de la ley y por tanto, debería incluir siempre disposiciones con auténtica fuerza normativa. No obstante, la Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa, permite que las Disposiciones Adicionales, además de regular regímenes jurídicos especiales, excepciones, dispensas y reservas a la aplicación de la norma o de alguno de sus preceptos, permite incluir en las Disposiciones Adicionales “preceptos residuales que, por su naturaleza y contenido, no tengan acomodo en ninguna otra parte del texto de la norma”. Sólo a partir de este criticable carácter residual de los preceptos incluidos en una Disposición Adicional se puede entender el contenido de las dos medidas, *anunciadas* más que *previstas*, en la Disposición Adicional Segunda del Anteproyecto de Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal.

Ambas medidas, retención y nuevo límite de exclusión de estimación objetiva, deben ser analizadas por separado.

En primer lugar la retención. Una de las principales preocupaciones de la Administración en los últimos tiempos con relación al sistema de módulos, es evitar que se utilice para emitir facturas falsas de IVA. No se trata sólo del escaso interés por la emisión de facturas, al tributar por unas cantidades a tanto alzado (que en el régimen simplificado del IVA se corrigió permitiendo la deducción de las cuotas satisfechas en operaciones corrientes, junto con el juego de las cuotas mínimas). El Plan de Prevención del Fraude decía “para ello, se está contemplando la posibilidad de establecer una retención sobre el pago de las facturas emitidas por determinados empresarios en módulos a otros empresarios o profesionales”. Y el Anteproyecto recoge la intención de introducir esta retención, postulando que su importe sea del 3 por 100, los rendimientos de actividades económicas que se determinen por el método de estimación objetiva.

Se trata de una retención con un porcentaje bajo y con finalidad primaria de control. Este es el primer aspecto objetable, porque la retención constituye en la Teoría General del Tributo, una obligación de efectuar una entrega a cuenta a la Administración, a partir de la percepción de ciertos ingresos, en estos casos, de actividades económicas en régimen de módulos. El pago a cuenta es una obligación tributaria, que en unos casos el sujeto realiza directamente mediante el mecanismo de los pagos fraccionados, y en otros casos es sustituido por el retenedor. En concreto, el artículo 23, I de la Ley 58/2003, General Tributaria, señala que la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Por tanto, cuando se crea una retención, como quiere hacer la Ley de Prevención del

Fraude, se está creando una obligación tributaria. Esta debe responder a la función prioritariamente recaudatoria y no guiarse, exclusivamente, por una finalidad de control.

Las obligaciones tributarias creadas por exclusivos fines de control no se ajustan plenamente a las exigencias constitucionales. Es verdad que el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias integra la función del legislador de desarrollar un sistema tributario justo. Como ha dicho el Tribunal Constitucional, perseguir el fraude y la evasión, es también un fundamento constitucional de la actuación de la Administración Tributaria (sentencia 50/1995, de 23 de febrero, según la cual "la elevación del deber de contribuir a un nivel constitucional...lleva consigo la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal" (FJ 6º)). No cabe negar que el control de los rendimientos reales de los empresarios en estimación objetiva es un fin constitucional, amparado en las prerrogativas de la Administración para la lucha contra la ocultación y el fraude. Lo que sí hay que poner en tela de juicio es que ese fin deba lograrse a través de una obligación tributaria, como es una retención y que esa obligación tributaria, figura esencialmente recaudatoria, tenga como fundamento exclusivo el control de rentas.

Es más, introducir una retención que se reconoce exclusivamente como un mecanismo de control de rentas puede afectar a la exigencia de proporcionalidad. El principio comunitario 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-). Y se ha acuñado en el Derecho Comunitario europeo, que vincula tanto a los órganos de la Unión Europea como a los Estados miembros. En especial, en la jurisprudencia del TJCE, entre otras, las sentencias *Molenheide*, de 18 de diciembre de 1997 (Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96), *Proceso Penal contra S. Heinonen*, de 15 de junio de 1999 (As. C-394/97) y *Vestergaard*, de 28 de octubre de 1999 (As. C-55/98). 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 derivados de la medida y el sacrificio que implica para los derechos del ciudadano.

Esta retención no parece útil, sencillamente porque quien quiera utilizar las operaciones económicas en el sistema de módulos para emitir facturas falsas podrá seguir haciéndolo, ya que el importe del 3 por 100 parece enteramente *asumible*. No estando garantizado su efecto disuasorio, por el contrario complicará la gestión de un sistema objetivo que, por definición, debe servir para aligerar la presión fiscal indirecta, de forma que las sospechas de fraude pueden herir de muerte su finalidad como instrumento de simplificación del sistema tributario. Al no ser *útil* no será *idónea*, pero tampoco *necesaria*, porque no es la forma más moderada de intervenir: extiende una obligación a todos los sujetos en estimación objetiva a los efectos de disuadir la utilización de facturas falsas, cuando para ello ya existen otros mecanismos en el ordenamiento, entre ellos los sancionatorios a los que

hemos hecho referencia. Y al no ser ni útil ni idónea, la nueva retención prevista en el Anteproyecto de Prevención del Fraude no será respetuosa con el principio de proporcionalidad. Y el principio de proporcionalidad, aunque no fuese recogido expresamente en la vigente Ley General Tributaria, sí es un principio consolidado en el ámbito comunitario, formando parte de su acervo y resulta de obligado respeto por el legislador español.

Al margen de esta crítica de carácter general sobre la falta de idoneidad de la retención y de su vulneración de las exigencias de proporcionalidad, el precepto contenido en la Disposición Adicional Segunda, adolece de otros defectos.

En primer lugar, carece de auténtico contenido normativo, cosa que no se puede permitir en una Disposición Adicional, cuya función de completar la ley ya hemos expuesto. Si el legislador quisiera disciplinar el régimen de esta retención hubiese propuesto su introducción, modificando el contenido del artículo 101,7 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, que incluye la obligación de los contribuyentes que realicen actividades económicas, de efectuar pagos fraccionados a cuenta del IRPF; se habría añadido la obligación de practicar esta retención. Por el contrario, la Disposición Adicional efectúa una invocación general a la posibilidad de introducir esta retención, “en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan”.

Existe un claro vaciamiento legal, pues esta Disposición Adicional no respeta el principio de reserva de ley, previsto en el artículo 31,3 de la Constitución. Ciertamente es que el Tribunal Constitucional ha señalado en sus sentencias 185/1995 de 14 de diciembre (RTC 1995, 185) y 233/1999 de 16 de diciembre (RTC 1999, 233), que el hecho de que la ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público no vulnera por sí mismo el principio de reserva de Ley. En concreto, en la sentencia 185/1995 reconocía que la cuantía “constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por Ley”, pero “ello no significa, sin embargo, que siempre y en todo caso la Ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el art. 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la Ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador (F. 6 c)”. Pero otra cosa es la previsión de una obligación tributaria como la retención con la única referencia del porcentaje de la misma. Esta previsión ni siquiera aclara sobre qué base o parámetro se va a aplicar ese porcentaje; si sobre el *rendimiento neto previo* o el rendimiento neto por módulos, una vez practicada la reducción por gastos extraordinarios, como parece lógico. Ni siquiera se concreta o señala si se excluyen o no las subvenciones para determinar la cuantía sobre la que se debe practicar la retención. Esta ausencia absoluta de definición de los términos y contenidos de la retención y su plena remisión al reglamento constituye un vaciamiento legal, incompatible con la reserva de ley. Como ha señalado el Tribunal Constitucional en sentencia 83/1994, de 24 de julio, “este principio de reserva de ley entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado” y “el principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí

que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador". En suma, la ley puede remitir la regulación de aspectos legales al reglamento, "restringiendo efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley" (FJ 4º). Pero la Constitución no permite deslegalizaciones como la que se observa en la citada Disposición Adicional Segunda.

Un segundo empeño de la normativa respecto a la estimación objetiva, en los últimos años, ha sido la intención de reforzar los instrumentos normativos que permitirían a la Administración "sacar de módulos" a ciertos contribuyentes, fijando nuevos límites cuantitativos para la exclusión de los mismos. Recordemos, al respecto, que la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, en vigor desde el 1 de enero de 2003, introdujo una nueva variable de "compras anuales" – los sujetos con un volumen superior a los 300.000 euros quedaban fuera del régimen de estimación objetiva – como complemento a la anterior situación en la cual la exclusión se basaba únicamente en el "volumen de operaciones".

En esta línea, el segundo párrafo de la Disposición Adicional Segunda, define una nueva fórmula de cálculo de los límites de exclusión del método de estimación objetiva: se va a tener en cuenta "no sólo las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las realizadas por el cónyuge, descendientes y ascendientes". No se determina, ni siquiera genéricamente, cómo "se va a tener en cuenta"; si a través de una pura y simple adición o a través de límites cuantitativos diferentes. Al no fijarse 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 descendientes, 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.

Al mismo tiempo se hace referencia a las actividades desarrolladas por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de estos parientes. Habrá que entender que estas entidades serán las definidas en el art. 88, y, en especial, las comunidades de bienes y sociedades civiles. 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.

Llama la atención que se efectúe una remisión al IAE, impuesto que en la actualidad (desde la Ley 52/2003) no se exige a los trabajadores autónomos que tributan en módulos. En cualquier caso, hay que tomar en consideración que la similitud de Grupo no garantiza una identidad, pues dentro del mismo Grupo pueden realizarse actividades tan diversas que

no permitan detectar el elemento común que justifica esta previsión del Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude. Por ello, sería más adecuado tomar como referencia la semejanza de Epígrafe y no de Grupo.

Por otro lado, no cabe olvidar 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.

En segundo lugar, además de la identidad de actividades, se exige, para el cómputo conjunto de este límite a efectos de exclusión del régimen de estimación objetiva, que exista una *dirección común* de tales actividades. 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”?

En segundo lugar, se añade la referencia al requisito de que se compartan *medios personales o materiales*. No es muy clara la Disposición Adicional 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. No parece que pueda desprenderse la existencia de una dirección común por el mero hecho de que se comparta una oficina o se tenga contratado al mismo trabajador; si no existe la constatación de la existencia de una gestión unificada por parte de un sujeto. Por lo que, parece que se está configurando la dirección común como un requisito a mayores.

Lo grave es que estamos hablando de una Disposición Adicional en un Anteproyecto, con pretendida fuerza normativa y que pretende establecer una obligación tributaria, una retención, que constituye una prestación patrimonial de carácter público, y que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 31,3 de la Constitución y de la sentencia 185/1995 de 18 de diciembre del Tribunal Constitucional, debe establecerse de acuerdo con la ley. Un régimen como el comentado, que deslegaliza completamente el contenido de una prestación pública no resulta admisible. ■